Der Verlustvortrag im geltenden Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht.

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der

Doktorwürde der

Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät

der

Johann-Wolfgang-Goethe-Universität

Frankfurt a. M.

vorgelegt von

Dipl. Kfm. Fritz Müller

aus Villingen / Schwarzwald.

1935

Buchdruckerei Hellmut Förderer, vormals Karl Henn, Freiburg im Breisgau

Referent: Prof. Dr. Dr. h. c. F. Schmidt
Korreferent: Privatdozent Dr. J. Fritz

Tag der mündlichen Prüfung:
29. Juni 1933.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinen lieben Eltern

in Dankbarkeit gewidmet.

Inhaltsverzeichnis.

Seite

Einleitung. I

A. Die Rechtsgeschichte des Steuerunterbilanzprivilegs bezw. des Verlust-vortrags. 1

1.) Die rechtsgeschichtlichen Grundlagen des Steuerunterbilanzprivilegs der Körperschaften.

a.) Die Bestimmungen im preussischen Einkommensteuergesetz. 1

b.) Die Entwicklung im Reichssteuerrecht bis 29. 6. 29. 5

2.) Die Einführung des Verlustvortrags im Einkommensteuerrecht und die Abänderung der bisherigen Bestimmungen des Körperschaftsteuerrechts. 6

3.) Der herrschende Unterbilanzbegriff im Handelsrecht. 7

B. Die Bestimmungen über den Verlustvortrag im geltenden Einkommensteuerrecht. 11

1.) Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Verlustvortrages. 11

2.) Die Bedeutung ordnungsmässiger Buchführung für den steuerfreien Verlustvortrag. 20

3.) Einkommensberechnungsformen nach den §§ 12 und 13 Eink. St. G. 26

a.) Die Bestimmungen der §§ 12 und 13 Eink. St. G.

b.) Das Wesen der Steuerbilanz und die Technik der steuerlichen Handelsbilanzkorrektur.

C. Die Rechtsgedanken des R. F. H. zum Verlustvortrag unter besonderer Berücksichtigung der teilweise gegensätzlichen Auffassung des R. M. d. F. 39

D. Der Verlustvortrag der Körperschaftssteuerpflichtigen nach bisherigem und geltendem Recht. 47

1.) Die Bestimmungen des bisherigen § 15 Nr. 3 Körp. St. G. und Überblick über die bedeutendsten Einwände, die gegen diese Bestimmungen erhoben wurden. 47

2.) Der steuerfreie Verlustvortrag nach den Bestimmungen der §§ 13 und 15 Abs. 2 Körp. St. G. 54

E. Wie kann der vortragbare Verlust bei Einkommensteuer- und Körperschaftssteuerpflichtigen berechnet und verrechnet werden? 57

F. Sonderfragen zum Verlustvortrag. 66

1.) Die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt und ihre Beziehung zum steuerfreien Verlustvortrag. 66

2.) Die Frage des Verlustvortrags in Bezug auf 72

a.) Aufsichtsratsvergütungen

b.) Personalsteuern.

c.) Schachteldividenden und

d.) Sonderleistungen

3.) Verlustvortrag und Sanierungsgewinne.
a.) Sanierungsgewinne durch Schuldennachlass. 76
b.) Sanierungsgewinne durch Kapitalherabsetzung 81
aa.) Nach den bisherigen Bestimmungen des § 15 Nr. 3 Körp. St. G.
bb.) Nach dem geltenden Recht.
c.) Das Entwertungskonto als Sanierungsmassnahme. Seine Beziehungen zum steuerfreien Verlustvortrag. 91
4.) Der Zeitpunkt der Verlustfeststellung, und die Frage der Rechtskraft der Verlustfeststellung. 98
5.) Verlustvortrag und Wertpapiere. 102
6.) Kumulative Abschreibung und Verlustvortrag. 105
Schluss. 113
Literaturverzeichnis.

Einleitung.

Der steuerrechtlichen Behandlung der gestellten Aufgabe sei eine betriebswirtschaftliche Betrachtung vorangeschickt.

Das wirtschaftliche Ziel jedes Betriebes ist die planmässige Vereinigung von Kapital und Arbeit zur Produktion und zwar zur Produktion auf dem Punkte maximalen Ertrages. Die exakte Ermittlung dieses Ertrages ist Voraussetzung zur Verfolgung der Betriebsökonomik. Der Gesamtgewinn (Verlust) einer Unternehmung setzt sich im wesentlichen zusammen aus:

1. Umsatzgewinn oder Umsatzverlust,
2. Wertsteigerung oder Wertminderung am ruhenden Vermögen zwischen Ein- und Ausgangstag.

Die Zerlegung des Betriebsergebnisses in diese beiden Erfolgsarten ist vor allem in Zeiten grosser Marktwertverschiebungen, so in den Nachkriegsjahren, immer wieder gefordert worden. Ausgangspunkt für die Errechnung des Betriebsergebnisses sind die Bewertungsvorschriften. Diese sind für die Jahresbilanz in den §§ 39, 40 H. G. B. und in § 261 H. G. B. in der Fassung der Novelle vom 19. 9. 31 geregelt. § 40 ist massgebend für die Einzelkaufleute und offenen Handelsgesellschaften. Als Wertansatz schreibt er den Wert vor, den die Vermögensteile am Bilanztage haben, also den Tageswert. Die Praxis betrachtet die Bestimmungen des § 40 H. G. B. als Höchstwertbestimmungen, die unterschritten werden dürfen. § 261 ist in erster Linie massgebend für die Aktiengesellschaften. Als Wertansatz schreibt er den Anschaffungs- bezw. Herstellungswert vor. Für Güter, die einen Börsen- oder Marktpreis haben, muss dieser eingesetzt werden, falls er niedriger ist. Diese Vorschrift führt dazu, dass bei Wertveränderungen nach oben, diese Wertveränderung nur als Gewinn in Erscheinung treten kann, wenn die Waren verkauft sind, während Wertminderungen schon als Verlust erscheinen, ehe sie realisiert sind.

Bezüglich der Gewinnermittlung kennt die Praxis zwei Methoden. Bei der einfachen Buchhaltung werden die Werte zweier Vermögen miteinander verglichen, nämlich Anfangs- und Endvermögen. Die Differenz zuzüglich des Privatverbrauchs stellt den Jahresgewinn dar. Liegt eine Verminderung des Vermögens vor, die nicht aus Entnahmen des Inhabers stammt, ergibt die Differenz den Verlust. Würden die Unternehmer die Bilanz zu Tageswerten aufstellen, dann müsste, wenn eine Wertsteigerung der Vermögensteile im abgeschlossenen Jahre eingetreten wäre, die Wertänderung, welche auf die ruhenden Vermögensteile entfällt, als Einkommen aus Wertänderung am ruhenden Vermögen in Erscheinung treten. Setzt der Unternehmer die Vermögensteile mit dem Anschaffungswert in die Bilanz ein, dann kann die Wertänderung an den ruhenden Vermögensteilen nicht in Erscheinung treten. Im Falle einer Wertminderung im Beschaffungsmarkt werden die hiervon betroffenen Vermögensteile bei der in der Praxis üblichen Bilanzierungsart zu einem geringeren Wert als dem Anschaffungswert eingesetzt. Dies führt zur Minderung des Unternehmereinkommens, das heisst, die unrealisierte Wertminderung wird schon im voraus als Verlust berücksichtigt. Die Notwendigkeit zur Ausschaltung noch nicht realisierter Gewinne ergibt sich für die Praxis daraus, dass sie die Unterscheidung zwischen Wertänderung am ruhenden Vermögen und Umsatzgewinn nicht kennt. Für sie ist das Gewinn, was an Geldwert am Schlusse eines Jahres mehr vorhanden ist, als am Anfang. Einkommen ist ihr der Zuwachs an nominalem Geld im Laufe einer Betriebsperiode. Durch die Berücksichtigung noch nicht realisierter Wertminderungen will sie vermeiden, dass Vermögen ausgeschüttet wird, welches am Bilanztage nicht vorhanden ist. [1])

Bei der Methode der doppelten Buchführung erfolgt die Gewinnermittlung auf zwei Wegen: Durch Vermögensvergleich und in der besonderen Aufwands- und Leistungsrechnung. In dieser werden alle während der Betriebsperiode gemachten Aufwendungen den Gesamterlösen gegenübergestellt. Die Aufwendungen werden von der Praxis regelmässig mit ihren Anschaffungswerten angesetzt. Falls in der Zeit zwischen ihrem Beschaffungs- und Umsatztag keine Wertänderung der Kostenteile

[1]) F. Schmidt, die organische Tageswertbilanz, Leipzig 1929, S. 302.

stattgefunden hat, führt diese Gegenüberstellung zum richtigen Gewinn. Ist aber in der Betriebsperiode eine Wertsteigerung der Roh- und Hilfsstoffe eingetreten, dann müssten, wollte man die Unternehmung in ihrem bisherigen Vermögensbestand erhalten, diese Aufwendungen mit dem Werte eingesetzt werden, zu dem man imstande ist, sie im Augenblick des Umsatzes wieder zu kaufen. Das kann dazu führen, dass die Betriebsperiode nicht einen Gewinn, sondern einen Verlust ausweist. Tritt der umgekehrte Fall ein, dass sich der Wert der Kostengüter zwischen dem Anschaffungs- und Umsatztag erheblich vermindert, dann müsste die Praxis dem Gesamterlös die verminderten Kosten gegenüberstellen.

Es fragt sich nun, was ist der tatsächliche Umsatzerfolg? Ist er im Falle der Wertsteigerung der Kostenteile zwischen Beschaffungs- und Umsatztag um die Wertsteigerung kleiner, dann ist er im Falle der Wertminderung der Kostenteile um ebensoviel grösser. Schmidt führt hierzu [2]) aus: „Die Kostenwerte stehen beispielweise mit dem Anschaffungspreis von RM. 3700.— in der Bilanz. In Wirklichkeit sind aber die Werte der Kostenteile im Beschaffungsmarkte am Umsatztage wesentlich geringer. Nehmen wir hier an, sie seien RM. 3000.— insgesamt. Die Wertminderung auf die ruhenden Vermögensteile, welche die Unternehmer im Falle der Wertsenkung einseitig als Kosten auftreten lassen, haben mit der Erfolgsrechnung im Grund überhaupt nichts zu tun. Der Bestand des Unternehmungsvermögens hat sich ja real überhaupt nicht geändert, also darf auch diese Wertminderung nicht in die Erfolgsrechnung eingesetzt werden. Kein Landwirt oder anderer Nichtkaufmann würde daran denken, sie einzusetzen. Wenn man sie verrechnen will, so ist sie als das zu buchen, was sie ist, als Wertänderung am ruhenden Vermögen, die vom Kapitalbetrage oder den Reserven abzuschreiben wäre, nicht aber als Aufwand. Sie gehört jedenfalls ausschliesslich der Vermögenssphäre an."

Unter Wertänderung am ruhenden Vermögen versteht Schmidt [3]) „Jede Verschiebung der Marktwerte aller Vermögensteile der Unternehmung. Die Wertänderung der Güter wird durch

---

[2]) F. Schmidt, die organische Tageswertbilanz, Leipzig 1929, Seite 304.

[3]) F. Schmidt, die organische Tagesweribilanz, Leipzig 1929, S. 278.

ihren Marktpreis gemessen, diejenigen des Geldes, oder der Geldkredite durch den Generalindex als Durchschnitt aller Wertänderungen der Güter, an deren Wertverschiebungen man allein das Geld messen kann, weil dieses allgemeines Tauschmittel ist. Will man also die gleiche Substanz an Geld feststellen, so muss es die gleiche Menge an Kaufkraft im Gütermarkte sein. Das wird nur erreicht, wenn man die Menge des Geldes in gleichem Masse verändert, wie sich die Werte der Güter in ihrem Durchschnitt verschoben haben."

Hieraus ist zu entnehmen, dass die Einbeziehung der Wertsenkung auf das ruhende Vermögen mindestens auf die unverbrauchten Warenbestände, also nicht auf die umgesetzten Kostenteile, für die man andererseits die Wertminderung nicht berücksichtigt, eine besonders starke Wirkung auf den Gewinn ausübt. § 261 H. G. B. besagt zwar, dass die Wertminderung auf die Anlagen nicht berücksichtigt zu werden braucht, aber das ist damit keineswegs ausgeschlossen, und der Unternehmer, der an die Richtigkeit seiner Rechnung glaubt, wird versuchen, auch die Wertminderung auf die Anlagen einigermassen zur Geltung zu bringen. Freilich wird ihn sein ohnedies stark sinkender Gewinn recht oft davon abhalten. Den einfachen Weg, die Wertänderung am ruhenden Vermögen entsprechend den Vorschlägen von Schmidt [4]) auch als solche auf einem besonderen Unterkonto des Kapitalkontos zu verbuchen, kennt der Kaufmann bis heute noch nicht.

Wie bereits oben erwähnt, fussen die heutigen Bilanzen auf den Vorschriften des Handelsgesetzbuches, wobei § 261 in der Fassung der Novelle vom 19. 9. 31 zur Anwendung gelangt. In Erkenntnis der Tatsache, dass im Falle der Vermögenswertänderung nach oben, durch die Vermischung von Vermögenswertänderung und Umsatzgewinn die Vermögenswertsteigerung als Gewinn zur Verteilung kommen könnte, sind im § 261 H. G. B. in Einschränkung der Bestimmungen des § 40 H. G. B. Höchstbewertungsvorschriften erlassen worden. Im Sinne der vorstehenden Ausführungen, d. h. der organischen Bilanzauffassung im Sinne von Schmidt sind die Bestimmungen des § 261 H. G. B. auch in der Fassung der Novelle vom 19. 9. 31 Flickwerk. Soweit der Marktwert des Bilanztages vorgeschrieben ist, könnte man vom or-

[4]) F. Schmidt, die organische Tageswertbilanz, Leipzig 1929.

ganischen Standpunkt aus einverstanden sein, wenn nicht jede Minderung des Marktwertes buchtechnisch als Umsatzverlust erschiene. Die Bindung an den Anschaffungs- und Herstellungspreis als Höchstgrenze und als Dauerwert müsste nach den Vorschlägen von Schmidt fallen, wenn die organische Bilanzauffassung Anerkennung findet. Der Anschaffungspreis kann bei Änderung des Vermögenswertes zu hoch oder zu niedrig sein. Schmidt fordert als Wertansatz die Bewertung zum Tagesbeschaffungswert. Nur durch Verwendung dieses Wertes kann das wahre Vermögen dargestellt werden. Sämtliche unrealisierten Gewinne werden ausgeschaltet. Bezgl. der Erfolgsrechnung verlangt Schmidt ebenso konsequent Wahrheit und Vollständigkeit. Wahrheit in dem Sinne, dass nur das als Gewinn erscheinen darf, was über das im Zeitpunkt des Umsatzes vorhandene Vermögen hinaus erzielt wird. Gewinn darf nur ausgewiesen werden, wenn er realisiert ist. Vollständig soll die Erfolgsrechnung sein, damit alle Aufwendungen und alle Kosten unverkürzt, ohne die übliche Saldierung in ihr erscheinen und aus der Gestaltung der einzelnen Kostenfaktoren ein Urteil gewonnen werden kann, aus welchen Quellen der Gewinn stammt. Die stillen Reserven widersprechen sowohl dem Prinzip der Wahrheit wie dem der Vollständigkeit. Organischen Gewinn berechnen heisst aus der Erfolgsrechnung allen Scheingewinn oder Scheinverlust beseitigen. Organischer Gewinn ist reiner Umsatzgewinn und zwar realisierter Umsatzgewinn.

Aus diesen Ausführungen ist zu folgern, dass die nach den geltenden handelsgesetzlichen Bestimmungen aufgestellten Bilanzen, die mit einigen Abänderungen Grundlage für die Besteuerung sind, in Bezug auf ihre Gewinnermittlung vor den Ergebnissen der neueren betriebswirtschaftlichen Forschung nicht mehr bestehen können. Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus ist nur der reine Umsatzverlust in dem oben entwickelten Sinne zum Verlustvortrag zuzulassen, während der Wertminderungsverlust an dem Kapital- bezw. den Reserven abzuschreiben ist. Dieser Forderung kann nur durch Änderung der Bewertungsvorschriften des Handelsgesetzbuches, und an diese angelehnt, des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes entsprochen werden, nicht durch Abänderung der Bestimmungen über den Verlustvortrag im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz. Diese Änderungen müssen notwendigerweise zu der

von Schmidt entwickelten organischen Tageswertbilanz hinführen. Den von Schmalenbach, Geldmacher und anderen betriebswirtschaftlichen Autoren entwickelten Methoden zur Ermittlung der Vermögenswertänderung fehlt die Eindeutigkeit, Geschlossenheit und Genauigkeit, welche die organische Tageswertrechnung auszeichnen.

A. Die Rechtsgeschichte des Steuerunterbilanzprivilegs bezw. des Verlustvortrages.

1. Die rechtsgeschichtlichen Grundlagen des Steuerunterbilanzprivilegs der Körperschaften.

a) Die Bestimmungen im preussischen Einkommensteuergesetz.

Die erste gesetzliche Regelung des Steuerunterbilanzprivilegs reicht bis in das preussische Einkommensteuergesetz vom 24. 6. 1891 in der Fassung und Bekanntmachung vom 19. 6. 1906 zurück. Die für die Körperschaften wichtige Besteuerungsvorschrift (§ 15, 16) lautete:

§ 15: „Als steuerpflichtiges Einkommen der in § 1 Nr. 4 und 5 bezeichneten Steuerpflichtigen gelten . . . die „Überschüsse", welche als Aktienzinsen oder Dividenden verteilt werden, und zwar unter Hinzurechnung der zur Tilgung der Schulden oder des Grundkapitals, zur Verbesserung oder Geschäftserweiterung, sowie zur Bildung von Reservefonds, soweit solche nicht bei den Versicherungsgesellschaften zur Rücklage für die Versicherungssummen bestimmt sind, verwendeten Beträge, jedoch nach Abzug von $3^1/_2\%$ des . . . eingezahlten Aktienkapitals.

Als steuerbares Einkommen galten: [5])

1. Die Reinüberschüsse d. h. die quellenmässigen Reinerträge, soweit sie für die bestimmten in § 15 Pr. Eink. St. G. näher bezeichneten Zwecke verwendet wurden.

2. Die Jahresüberschüsse d. h. die innerhalb des Steuerjahres erzielten Überschüsse, also nicht etwa Vermögensmehrungen, die aus früheren Wirtschaftsperioden stammten.

3. Die Betriebsüberschüsse d. h. nur diejenigen rein geschäftlichen Überschüsse, deren Erzielung die Körperschaft mit ihrem produktiven Gewerbevermögen bezweckte, oder die ihr zufällig oder gelegentlich daraus erwuchsen.

---

[5]) vergl. Fuisting-Strutz „Die direkten Steuern" 1. Bd. 1. Hälfte 8. Aufl. Berlin 1915 Anm. 2 zu § 15 Pr. Eink. St. G. 1891.

Für die Ermittlung der Reinüberschüsse war die nach dem handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellte Jahresbilanz massgebend. Den so ermittelten Reinüberschüssen waren diejenigen Beträge hinzuzurechnen, die den Überschüssen zuvor zwecks Deckung der in § 15 Pr. Eink. St. G. bezeichneten Leistungen entnommen waren, und als steuerpflichtig zu gelten hatten. Keine steuerpflichtige Verwendungsart bildete die Wiederergänzung des verlorenen Grundkapitals und die Deckung einer Unterbilanz früherer Jahre aus den Überschüssen des laufenden Jahres. (Entscheidung des Pr. O. V. G. in St. S. Band 1, Seite 288 und Band 21 S. 566). Diese Judikatur des Pr. O. V. G. hat historische Bedeutung für das in das spätere Reichskörperschaftssteuergesetz übernommene Unterbilanzprivileg der Körperschaften erlangt.

Welche Gesichtspunkte hatten das Pr. O. V. G. zu dieser Rechtsprechung veranlasst?

1. Die Einzelkaufleute (Personalgesellschaften), die weder ein festes Grundkapital noch gesetzlich vorgeschriebene Reservefonds kennen, sind nach § 40 H. G. B. zwingend verpflichtet, [6]) die Verluste, für die sie im Verlustjahr nicht besteuert werden, zu Lasten des veränderlichen Kapital-Kontos der Gesellschafter zu decken, oder anders ausgedrückt, die Personalgesellschaften mit beweweglichen Kapitalkonten müssen [7]) ihre Jahresverluste vorzeitig aus dem Vermögen des Verlustentstehungsjahres decken. (§ 39, 40 H. G. B.)

2. Die Kapitalgesellschaften dagegen dürfen ihre Bilanzverluste im Verlustjahr grundsätzlich überhaupt nicht zur Deckung bringen, denn sie müssen den Jahresverlust in ungekürzter Höhe als Überschuss der Passiven (einschliesslich Grundkapital und Reserven) über die Aktiven am Schluss der Bilanz ausweisen (§ 261 a Absatz 2 H. G. B.) Was die Verlustdeckung angeht, so ist sie in § 262 H. G. B. zwingend geregelt. [8]) Die Körperschaften müssen unter allen Umständen den gesetzlichen Reservefonds für die Verlustdeckung in Anspruch nehmen. Das Kapital darf hier anders als bei den Personalgesellschaften nicht zur Verlustbeseitigung herangezogen werden, weil die gesetz-

[6]) Vergl. Fuisting-Strutz Anm. 39 zu § 15 a. a. O. S. 747.

[7]) vergl. u. a. Entscheidung Pr. O. V. G. Sts. Bd. 6 S. 187.

[8]) Vergl. Staub Kom. zum H. G. B. 12. und 13. Auflage 1926 Anm. 8 zu § 262 HGB.

liche Fiktion besteht, dass das satzungsgemässe Grund- oder Stammkapital den Charakter eines Passivums, also einer unveränderlich hohen Schuld, besitzen soll. Die Kapitalgesellschaften haben daher keine andere Möglichkeit, als den Jahresverlust in die nächste Jahresrechnung zu übernehmen, und ihn hier teils buchmässig aus den vorhandenen Reserven, (§ 262 HGB.) teils aus dem Gewinn heraus zu decken. Grundsätzlich muss dieser gesetzlich begründeten Eigenart der körperschaftlichen Jahreserfolgsrechnungen auch steuerlich Rechnung getragen werden, was den steuerfreien Abzug zunächst des vollen ungekürzten Verlustvortrags hätte zur Folge haben müssen. Hat nun aber eine Gesellschaft den Verlustvortrag im späteren Jahre durch ihre Reserven voll decken können, so darf diese Gesellschaft steuerlich nicht schlechter behandelt werden, als eine andere, die den Verlustvortrag in voller Höhe in der V.- u. G. Rechnung stehen lässt. Die letztere Gesellschaft darf daher nur denjenigen Teil des Verlustvortrags steuerfrei aus den Gewinnen decken, der durch Reserven grundsätzlich auch nicht zu decken gewesen wäre, also die Unterbilanz.

Man erkennt aus diesen Gedankengängen die bilanztechnisch und steuerlich richtig gezogenen Folgerungen, soweit es sich um die gleichmässige Behandlung der juristischen Personen handelte; verglich man aber die steuerliche Stellung der Letzteren mit der der physischen Personen, die weder den Verlustvortrag noch eine abzugsfähige Unterbilanz kannten, so muss man unwillkürlich an ein Steuerprivileg der juristischen Personen denken. Es war jedoch nicht zu verkennen, dass das frühere preussische Recht im Eimkommensteuergesetz von 1891 von wesentlich anders gearteten Veranlagungsgrundsätzen ausging, als das spätere Reichsrecht. Die gesetzliche Grundlage bildete § 9 Ziff. 3 Abs. 1, Abs. 4 Ziff. 6 Pr. Eink. St. G. Der steuerwirtschaftliche Ausgleich für die physischen Personen bestand darin, dass diese nach § 9 Zift. 3 Abs. 4 gehalten waren, den etwaigen Jahresverlust von den durchschnittlich berechneten Gewinnen der anderen Jahre in voller Höhe in Abzug zu bringen. Diese Bestimmung sollte den Grundsatz festlegen, dass bei der dreijährigen Durchschnittsberechnung die drei massgebenden Jahre als eine Einheit zu gelten hatten. Materiell lief das Privileg der juristischen Personen auf die den Personalgesellschaften zugesprochene Vergünstigung des § 9 Ziff. 3 Abs. 4 Pr. Eink. St. G.

hinaus. Es konnte also von einem materiellen Unterbilanzprivileg der nicht physichen Personen im alten preussischen Landesrecht schwerlich die Rede sein. Dagegen sprach die Zugrundelegung des mehrjährigen Durchschnitts von Geschäftserfolgen, welche die Aufrechnung festgestellter Jahresverluste gegen die günstigeren Ergebnisse anderer Jahre zuliess, und damit zugleich den wirtschaftlichen Ausgleich in den Besteuerungsverhältnissen der physischen Personen schuf.

Die rechtliche Entwicklung des Unterbilanzproblems im preussischen Landessteuerrecht wurde durch das Urteil des R. F-H. vom 20. 10. 1920 [9]) abgeschlossen. Der R. F. H. war in diesem Urteil der von den früheren Rechtssprechungen vertretenen Grundauffassung gefolgt, wonach ein Jahresverlust, der nur die Reserven einschliesslich des Zwangsreservefonds aufzehrt, oder angegriffen hätte, zur Abzugsfähigkeit der zu seiner Deckung verwendeten Beträge nicht genügen könnte. In der Urteilsbegründung hiess es: „Der gesetzliche Reservefonds muss nach zwingender gesetzlicher Vorschrift, jeder andere soll seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung nach, dazu verwendet werden, Bilanzverluste auszugleichen."

Das spätere Schrifttum behandelte das ganze Unterbilanzprivileg auf Grund dieser Urteilsbegründung mit rein handelsrechtlichen Gegenargumenten, denn der in den Urteilsgründen vom R.F.H. betonte Standpunkt, dass der gesetzliche Reservefonds nach zwingender Gesetzes-Vorschrift, und jeder andere Reservefonds seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung nach, zur Deckung von Bilanzverlusten verwandt werden müsste, war in der handelsrechtlichen Wissenschaft von jeher bestritten. So Rosendorf, der in seinem Buch „Das Körperschaftsteuergesetz von 1925" Berlin 1925 S. 432 ausdrücklich diese Gründe des Urteils des R.F.H. bekämpft. Für das steuerrechtliche Problem konnten und können diese handelsrechtlichen Kriterien jedenfalls nicht grundsätzlich ausschlaggebend sein. Es kam steuerlich von jeher nicht darauf an, ob eine Gesellschaft den gesamten Reservefonds zur Deckung des Bilanzverlustes hätte zwingend verwenden müssen, sondern auf den Grad der in den Reserven schlechthin steckenden wirtschaftlichen Kräfte, nämlich ob die Gesellschaft ihre Reserven zur Verlustdeckung hätte heranziehen können. War das zu bejahen, so dürfte die unterlassende Ge-

[9]) Entscheidungen des R. F. H. Bd. 3 S. 333/34.

sellschaft steuerlich nicht günstiger zu stellen gewesen sein, als diejenige Körperschaft, die ihre Reserven tatsächlich angegriffen hat. In soweit hatte also auch das Urteil des R. F. H. vom 20. 10. 20 die bewusst richtige Schlussfolgerung gezogen, indem es durchweg erklärt, nur die Unterbilanz sei abzugsfähig.

b) Die Entwicklung im Reichssteuerrecht bis 29. 6. 29.

Die im Körperschaftsteuergesetz vom 30. 3. 1920 verwirklichte reichsrechtliche Kodifikation des gesamten Einkommensteuerrechts für die nicht physischen Personen brach mit der bisherigen landessteuerlichen Rechtslage nur insofern, als sie die Überschussbesteuerung § 15, 16 Pr. Eink. St. G. grundsätzlich fallen liess und die Körperschaften fortab mit ihrem jährlichen Gesamteinkommen zur Steuer heranzog. Das Körperschaftsteuergesetz macht sich damit zugleich den vom Reichseinkommensteuergesetz vom 29. 3. 1920 neu geprägten Einkommensbegriff zu eigen, der in der deutlichen Annäherung an den Schanzschen Einkommensbegriff seinen Ausdruck fand. Danach galt für die juristische Erwerbsgesellschaft prinzipiell der gesamte verwendete und ersparte Vermögenszugang des letzten Geschäftsjahres als steuerbares Einkommen. Die Frage des Verlustvortrages hat sich sachlich nicht geändert, vielmehr wurde die Rechtslage aus dem preussischen Landessteuerrecht übernommen. Auch in das neue Körperschaftsteuergesetz vom 10. 8. 25 konnte er übernommen werden und ist in folgender Fassung als § 15 K. St. G. vom Reichstag angenommen worden:

§ 15 Neben den Werbungskosten . . . dürfen bei Ermittlung des Einkommens abgezogen werden:

1. . . .

2. . . .

3. Bei Erwerbsgesellschaften (§ 4 Abs. 1, 3) und Betrieben oder Verwaltungen im Sinne des § 2 Nr. 3 die Beträge, die zur Beseitigung eines aus einem früheren Steuerabschnitte stammenden Verlustes verwendet werden, durch den das Grund- oder Stammkapital angegriffen ist (Unterbilanz). Die Vorschrift entspricht durchaus der des § 7 Nr. 3 des früheren Körperschaftsteuergesetzes von 1920.

2. Die Einführung des Verlustvortrags im Einkommensteuerrecht und die Abänderung der bisherigen Bestimmungen des Körperschaftsteuerrechts.

In der Sitzung des Reichstags vom 17. 12. 27 gelegentlich der Verabschiedung des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 22. 12. 27 Reichsgesetzblatt I S. 485 wurde eine Entschliessung angenommen, wonach die Reichsregierung zu ersuchen sei, die Frage zu prüfen, ob und in welcher Weise und von welchem Zeitpunkt ab bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer zum System der Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt übergegangen werden kann. Zu diesem Zweck sei ein Ausschuss aus Vertretern des Reichstags, der Wissenschaft und der Praxis einzusetzen. Die daraufhin eingesetzte Kommission ist zu keinem einheitlichen Gutachten gelangt. Der R. M. d. F. hatte die Ergebnisse der Beratung in einer ausführlichen Denkschrift (R. Drucksache Nr. 940 1928) niedergelegt. Die Denkschrift enthält auch die Stellungnahme der Reichsregierung zu dem Problem der Durchschnittsbesteuerung und des Verlustvortrags. Bezüglich des Verlustvortrags ging die Auffassung im allgemeinen dahin, dass die angespannte Finanzlage des Reichs im Augenblick die Einführung verbiete, da mit einem jährlichen Steuerausfall von 30—40 Millionen zu rechnen sei. Sobald es die Verhältnisse gestatten, wird, so lautet der Schluss der Stellungnahme, die Einführung des Verlustvortrags von neuem in Betracht gezogen werden.

Die Reichsregierung legte im Juni 1929 dem Reichstag den Entwurf eines 3. Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vor, der vom Reichstag in der Sitzung vom 20. 6. 29 bezüglich der Einführung des Verlustvortrags angenommen wurde. [10])

Durch Art. 1 und 2 des Gesetzes zur Änderung des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes wurde der Verlustvortrag eingeführt, persönlich beschränkt auf buchführende Gewerbetreibende und Landwirte, zeitlich beschränkt auf zwei Jahre, sachlich beschränkt auf die nach den Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens errechneten Verluste aus Gewerbebetrieb oder Landwirtschaft.

---

[10]) Ges. z. Änderung des Eink. u. Körp. St. G. v. 29. 6. 29 Reichsgesetzblatt 1929 S. 123.

Der Verlustvortrag gilt auch für die Körperschaftsteuer. Die im Körperschaftsteuergesetz auf die Unterbilanz bezüglichen Vorschriften des § 15 Nr. 3 sind gestrichen worden, und an deren Stelle § 15 Abs. 2 gesetzt worden. Zur Vermeidung von Härten, die durch die Neueinführung entstehen könnten, ist die Geltungsdauer der Vorschrift des § 15 Nr. 3 Körp.-St. G. für die in den Kalenderjahren 1929, 1930 und 1931 endenden Steuerabschnitte verlängert worden.

Die vielumstrittene Frage, ob eine Anrechnungsmöglichkeit des Verlustes nur dann gegebenen ist, wenn die zu dessen Beseitigung verwendeten Gewinnanteile dem Unternehmen tatsächlich verbleiben, oder im gleichen Umfang dem Betrieb neue Mittel zugeführt werden, ist vom R. F. H. dahingehend entschieden worden, dass diese Voraussetzungen nicht gegeben sein müssen, um in den Genuss des steuerfreien Verlustabzugs zu kommen. [11])

3. Der herrschende Unterbilanzbegriff im Handelsrecht.

Die kaufmännische Erfolgsrechnung gliedert den Jahreserfolg einer Wirtschaftsperiode je nach Herkunft und Entstehung in:

1. Gewinne oder Verluste, die sich aus der reinen Umsatztätigkeit ergeben. (Betriebserfolge)
2. Gewinne oder Verluste, die sich aus Konjunkturwertveränderungen am ruhenden Vermögen (Anlagen, Effekten, Warenlager) ergeben.

Die ersteren Erfolgselemente ergeben sich aus dem Vergleich von Aufwand und Leistung, die letzteren resultieren aus dem Vergleich zwischen den Konjunkturwerten zu Beginn und Ende einer Bilanzperiode.

Für die gesetzlich vorgeschriebenen Bilanzen ist nun entscheidend, dass sich beide Gesichtspunkte der Erfolgsentstehung miteinander verbinden. Sie berücksichtigen also:

1. die realisierten Umsatzgewinne und nicht realisierte Vermögenswertzugänge — Gewinn.

2. die realisierten Umsatzverluste und nicht realisierte Vermögenswertabgänge — Verluste, in ein und derselben Bi-

[11]) Urteil des R. F. H. vom 8. 8. 30. VI A 1268/30. Den Ausführungen des sechsten Senates hat sich der erste Senat durch Urteil vom 29. 9. 31. AI 214/31 angeschlossen.

lanzrechnung. Das ist die sogenannte statistische Bilanzauffassung, von der das Handelsgesetzbuch in § 40 ausgeht. Sie stellt auf die sogen. Tageswertbilanz ab und stellt der Bilanz die primäre Aufgabe, eine Übersicht über die Vermögenslage der Unternehmung zu liefern. Den Gewinn ermittelt sie durch Gegenüberstellung der Bilanzreinvermögen in Anfangs- und Schlussbilanz,

a) unter Hinzurechnung der Privatentnahmen, Gewinnausschüttungen und Kapitalentnahmen,

b) unter Abzug der Kapitaleinlage.

Die dynamische Bilanzauffassung sieht in der Bilanz die Grundlage für die Ermittlung des Gewinns, der ein richtiges Bild von der periodischen Ergiebigkeit des Betriebes geben soll. Sie bezieht die Veränderungen am ruhenden Vermögen nur nach der negativen Seite in die V.- u. G. Rechnung ein, d. h. die Vermögensverluste dieser Art werden abgesetzt, Vermögenszunahmen bleiben unberücksichtigt. Man kann hier von einem vorsichtig ermittelten Gewinn sprechen, der zur Hauptsache realisierter Gewinn ist. Dieser Gewinnbegriff, der auf der im Sinne des § 261 Ziff. 1 und 2 H. G. B. aufgestellten Bilanz beruht, liegt auch dem Steuerrecht zu Grunde. Hiernach ist Zweck der Bilanz nicht die Darstellung des Vermögens und der Schulden, sondern die Darstellung des Gewinns. Im Handelsrecht stehen sich also die statistische Bilanz des § 40 H. G. B. und die dynamische Bilanz des § 261 H. G. B. gegenüber.

Im folgenden sollen die beiden handelsrechlichen Bilanzarten einer näheren Betrachtung unterzogen werden.

Nach § 261 a Abs. 2 H. G. B. ist der Reingewinn oder Reinverlust eines Jahres am Schluss der Bilanz ungeteilt und vom vorjährigen Gewinn- oder Verlustvortrag gesondert auszuweisen. Die Bilanzpraxis der Kapitalgesellschaften trägt dieser Rechnungsvorschrift dadurch Rechnung, dass sie den Überschuss der Aktiven über die Passiven dem unveränderlichen Grundkapital und den Reserven auf der Passivseite der Bilanz unmittelbar zuschreibt, während sie umgekehrt den Überschuss der Passiven über das Vermögen dem Eigenkapital (Grundkapital und Reserven) auf der Aktivseite gegenüber stellt. Materiell wird am Vermögenstand der Unternehmung nichts geändert, denn Gewinn und Verlust sind nur rechnerisch integrierende Bestandteile des Eigenkapitals, die miteinander aufgerechnet den gleichen mate-

riellen Vermögensstand ausweisen, wie eine Bilanz, welche die Jahreserfolge in Reserven nicht aufspeichert, sie vielmehr schon im Gewinn- oder Verlustjahr durch buchmässige Inanspruchnahme des beweglichen Kapitalkontos verschwinden lässt. Wirtschaftlich hat also das Eigenkapital der Kapitalgesellschaften keinen anderen Charakter als das Eigenkapital des Einzelkaufmanns und der Personalgesellschaften. Hieraus ist zu folgern, dass auch die Deckung eines Verlustes durch die Reserven kein materieller Sanierungsvorgang ist, sondern nur eine buchmässige Rechenoperation. Eine Umbuchung von einem Eigenkapitalkonto auf ein anderes Konto.

Die Aktienbilanz des § 261 H. G. B. ist im Gegensatz zu anderen Bilanzen des Handelsrechts (§ 40 und 240 HGB.) die einzige, die eine vorzeitige Deckung von Bilanzverlusten im Jahre der Verlustentstehung verbietet. Das hängt mit der rein gesellschaftsrechtlichen Tendenz der §§ 261 und 262 H. G. B. zusammen, nach der diese Aktienbilanz vornehmlich Gewinnermittlungs- und Gewinnverteilungsbilanz sein soll (vergl. Staub Kom. zum H. G. B. Anm. 15 zu § 261 H. G. B.). Aktionäre und Gläubiger sollen die Höhe des rechnerischen Verlustes erfahren, der die Gewinnverteilung vereitelt hat. Der effektive also gegen die Reserven vorzeitig aufgerechnete Verlust wird diesem Gesichtspunkt nicht gerecht, weil er zum Grundkapital in einem günstigeren Verhältnis steht, als der ungekürzte Verlust. [12]). Schon die Bestimmung, dass der Bilanzerfolg aus der Vergleichung sämtlicher Aktiven und Passiven (also einschliesslich Grundkapital und Reserven) festzustellen ist, zwingt zu dieser Auffassung.

Den steuerrechtlichen Erfordernissen entspricht die dynamische Aktienbilanz nicht restlos, weil sie praktisch mehr und mehr von dem Prinzip der Bilanzwahrheit abgerückt ist. [13]) Da sie in erster Linie die Sicherheit des Grundkapitals und die gesellschaftsrechtlichen Interessen schützen will, ist eine Unterbewertung nicht verboten.

Es könnte danach scheinen, als sei die Unterbilanz als statischer Begriff nur mit statischen Bilanzen vereinbar. Man kann sagen, dass die Unterbilanz in materieller Hinsicht, ebenso

---

[12]) Grossmann, Grundlagen der Bilanzlehre 2 Aufl. 1922 S. 100.

[13]) Lion, Wahre Bilanzen Berlin, 1927 S. 97.

wie das Eigenkapital, relativ zu werten ist, und dass die zugrundeliegende Bilanz keine ausgesprochene Vermögenbilanz zu sein braucht. [14])

Die Unterbilanz ist vielmehr, sowohl in den statischen Bilanzen der §§ 40 und 240 H. G. B., 207 K. O., als auch in handelsrechtlichen, steuerrechtlichen Erfolgsbilanzen denkbar, nur gewinnt der Unterbilanzbegriff in den Erfolgsbilanzen erst dort Bedeutung, wo dem Jahresverlust (Unterbilanz in sich schliessenden) offene Reserven und ein satzungsgemäss festumgrenztes Grundkapital gegenüberstehen.

Je nach der Stärke des Gefahrengrades stuft die statische Bilanz den Begriff des Verlustes wie folgt ab:

1. Verlust am Zusatzkapital (Reserve). Er ist ein ungefährlicher Verlustgrad im statischen Sinne, denn er ist durch offene Reserven d. h. buchmässig insoweit deckungsfähig, als diese Reserven noch nich aufgezehrt worden sind.

2. Der Verlust am Grundkapital (Unterbilanz). Für ihn ist entscheidend, dass das Zusatzkapital aufgezehrt und darüberhinaus das satzungsmässige Grundkapital angegriffen sein muss. Die Frage der buchmässigen Deckungsbereitschaft scheidet für die Unterbilanz aus, sie kann nie buchmässig, sondern nur materiell durch neue Vermögenszuwendungen, Herabsetzung des Grundkapitals oder durch künftige Kapitalreproduktionen (Gewinne) beseitigt werden.

3. Der Verlust am Fremdkapital (Überschuldung). Es muss das gesamte Eigenkapital der Gesellschaft, also sowohl das Zusatzkapital als auch das Grundkapital aufgezehrt worden sein. Darüber hinaus muss auch Gefahr für das Fremdkapital drohen. Eine buchmässige Deckung ist unmöglich. Die Überschuldung ist auch nicht durch Kapitalherabsetzung zu beseitigen, weil ein Grundkapital auch nicht mehr vorhanden ist. Theoretisch könnte also die Überschuldung nur durch materielle Sanierungsmassnahmen, durch Zuführen neuer Vermögensmassen oder durch eigene künftige Kapitalreproduktionen gedeckt werden.

Aus volkswirtschaftlichen Gründen hat der Steuergesetzgeber die Vorgänge der materiellen Sanierung mit Steuererleichterungen bedacht und zwar auf dem Gebiete der Kapitalverkehrssteuer und der Einkommensbesteuerung. Bei der ersteren

[14]) Lion, Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1928 S. 487.

wurden Milderungen bei der Besteuerung des Verkehrs- und Umsatzes von Sanierungskapital, und bei der letzteren wurde Berücksichtigung der Unterbilanz bei der Besteuerung der organischen Kapitalbildung des gewerblichen Einkommens der Körperschaften gewährt. Die weiteren Einzelheiten der Sanierungssteuer interessieren hier nicht.

B. Die Bestimmungen über den Verlustvortrag im geltenden Einkommensteuerrecht.

1. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Verlustvortrags.

Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 25 bekannte sich in Übereinstimmung mit seinem Vorgänger, dem Gesetz vom 29. 3. 20, aber im Gegensatz zu den meisten Einkommensteuergesetzen der Vorkriegszeit zu dem Grundsatz, dass jeder Einkommensteuerzeitraum für sich allein zu berücksichtigen sei, also nicht in Verbindung mit einer Mehrheit von Zeiträumen. Da sich aber die Öffentlichkeit mit dieser Regelung nicht abfand, ist von diesem Grundsatz im Gesetz zur Änderung des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes vom 29. 6. 29 Reichsgesetzblatt 1929 S. 123 abgegangen worden. Im Artikel 1 in Verbindung mit Artikel 3 dieses Gesetzes ist mit Massgabe der zu besprechenden Bestimmungen mit Wirkung für die ab 1929 endenden Steuerabschnitte, als eine zur Feststellung des Einkommens in einem Steuerzeitraum abziehbare Ausgabe, der aus früheren Zeiträumen vorgetragene Verlust zugelassen worden, und insoweit der Grundsatz zum Ausdruck gekommen, dass mehrere Steuerzeiträume betrachtet werden müssen bezw. können.

Nach der durch Artikel 1 des Gesetzes vom 29. 6. 29 eingefügten Ziffer 4 des § 15 Absatz 1 Eink. St. G. können Einkommensteuerpflichtige einen in früheren Steuerabschnitten entstandenen Verlust bei der Feststellung des Einkommens eines der folgenden Steuerabschnitte unter nachstehenden Voraussetzungen in Abzug bringen:

1. Die Steuerpflichtigen müssen unbeschränkt steuerpflichtig sein. Die unbeschränkte Steuerpflicht muss sowohl in dem Steuerabschnitt, in dem der Verlust entstanden ist, als auch in

demjenigen, in dem seine Abziehbarkeit beansprucht wird, als auch in der Zwischenzeit bestanden haben. [15])

2. Die Steuerpflichtigen müssen Bücher im Sinne des § 13 und § 28 Eink. St. G. führen. Bei den unter § 13 fallenden Kaufleuten muss die Buchführung den Vorschriften der §§ 38-47 H.G.B. entsprechen. Bezüglich der unter § 28 Eink. St. G. fallenden Land- und Forstwirte sind die Buchführungsvorschriften in der Verordnung über vorläufige Richtlinien über die Ermittlung des Gewinns der buchführenden Landwirte [16]) niedergelegt.

3. Der Verlust muss von dem Steuerpflichtigen in Abzug gebracht werden, der ihn erlitten hat. Ein Betriebsnachfolger kann somit den Verlust, den sein Vorgänger erlitten hat, in einem Gewinnjahr nicht in Abzug bringen. [17]) Im Gegensatz hierz bejaht der R. F. H. im Urteil vom 28. 6. 32 VI A 558/32 die Zulässigkeit der Abzugsfähigkeit des Verlustvortrags im Falle der Übernahme des Gewerbebetriebes durch die Ehefrau. Dies erklärt sich aus den Vorschriften des § 22 Eink. St. G., wonach das gewerbliche Einkommen der Ehefrau den Einkünften des Mannes hinzugerechnet wird. Nach der Rechtssprechung des R.F.H. ist in diesen Fällen der Ehemann Steuerschuldner, die Ehefrau dagegen nur Mithaftende. Es steht daher nichts im Wege, wenn der Ehemann von seinem Gesamteinkommen auch nach Übernahme des Geschäfts durch die Ehefrau

---

[15]) Erl. v. 9. 7. 29 S. 2209/4 A II 2 b.

[16]) Erlass III vom 5. 9. 25 Reichst. Bl. 1925 S. 183 ff, ferner Erlass des R. M. d. F. vom 22. 7. 32 S. 2141-10 III und Reichst. Bl. Nr. 26 v. 4. 7. 32 S. 617 ff.

[17]) Ebenso Kennerknecht-Pissel in Kom. z. Körp. St. G. S. 37, Strutz-Hefner in Strutz Kom. z. Eink. St. G. Bd. 3. S. 52 ff, Hefner will bei Erb- und Schenkungsfällen, in denen sich in den Verhältnissen des Betriebs bis auf den Eigentümer nichts ändert, den steuerlichen Verlustvorstrag zulassen. Bedenken sieht er aber, wenn der Rechtsnachfolger nicht auf die positiven Ergebnisse des Betriebes, sondern auf die Ergebnisse einer von den Erb- und Schenkungsfällen vollkommen unabhängingen Einkommensart anrechnen wollte, und wenn der Rechtsnachfolger, der den Betrieb des Rechtsvorgängers entgeltlich erworben hat, die Verluste des Rechtsvorgängers auf die positiven Ergebnisse des erworbenen Betriebes oder seiner eigenen Einkommensarten anrechnen wollte. Mirre bemerkt in seinem Artikel „Der Verlustvortrag“ in zeitgemässe Steuer- und Bilanzfragen 1930, dass man nicht annehmen muss, dass der Betrieb, in dem der Verlust entstanden ist, mit dem im Steuerabschnitt der Beseitigung nicht identisch zu sein braucht, sonst wäre die Erwähnung des § 30 Abs. 2 Eink. St. G. unverständlich, der von Veräusserung eines Betriebes handelt.

den Verlust des Vorjahres oder der beiden Vorjahre in Abzug bringt. Das gleiche gilt, wenn minderjährige Kinder den Betrieb übernehmen. § 23 Eink. St. G. bestimmt, dass das gewerbliche Einkommen minderjähriger Kinder dem des Vaters hinzuzurechnen ist.

4. Der Verlust muss mindestens zu Beginn des Steuerabschnitts, in dem er von dem Gewinn in Abzug gebracht werden soll, noch bestehen. Ist er durch neue Einlagen aus anderen Vermögensmassen beseitigt, so kann er nicht mehr geltend gemacht werden. [18])

5. Die in den Gewinnjahren von dem Gewinn in Abzug gebrachten Beträge müssen zur Beseitigung des in den Verlustjahren entstandenen Verlustes verwendet werden. Der Zweck der Einführung des Verlustvortrages ist der, die Erhaltung der Substanz zu erleichtern. [19])

Durch die Verordnung zur Beseitigung von Härten bei Anwendung der Vorschriften über den abzugsfähigen Verlustvortrag vom 18. 5. 30 R. Min. Bl. 1930/379 ist diese Vorschrift für Veranlagungen, die Steuerabschnitte betreffen, die frühestens in der zweiten Hälfte des Kalenderjahres 1929 endeten, dahingehend gemildert worden, dass auch für die ersten RM. 15000 der nicht zur Beseitung eines Verlustes verwendeten Beträge der Abzug verlangt werden kann. Es braucht also, falls aus dem Vorjahr ein Verlust von nicht mehr als RM. 15000 vorgetragen werden sollte, nicht geprüft zu werden, ob der Gewinn im letzten Jahre in dieser Höhe zur Beseitigung des Verlustes verwendet worden ist. Diese Verordnung gilt nur für Einkommensteuerpflichtige, nicht dagegen für Körperschaftsteuerpflichtige. Durch die Verordnung wurden die ersten RM. 15000 der zum Verbrauch entnommenen oder aus anderen Gründen nicht zur Beseitigung des Verlustes verwendeten Beträge den tätsächlich im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 4 des Einkommenstergesetzes verwendeten Beträgen gleichgestellt. Die Berechnung des Verlustes

[18]) R. F. H. I A 288/28 v. 22. 1. 29 Bd. 24 S. 340 ff. und IA 258/29 v. 29. 8. 29 St. u. W. 1929 Nr. 849.

[19]) anders R. F. H. in den Entscheidungen VI A 1268/30. v. 8. 8. 30 St. u. W. 1930 Nr. 995, ferner IA 214/31 v. 29. 9. 31, nach welchen die Abdeckung des Verlustvortrags ohne die Voraussetzung einer Beseitigung der durch den Verlust eingetretenen Verminderung des Betriebsvermögens zulässig sein soll.

erfolgt nach wie vor nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes unter Berücksichtigung des Erlasses vom 9. 7. 29 S: 2209/4 Abschnitt AII 2 c Reichsges. Bl. I S. 123 ff.

6. Der Verlust muss in den beiden unmittelbar vorangegangenen Steuerabschnitten entstanden sein. Hat der Steuerpflichtige mehrere Betriebe mit verschiedenen Steuerabschnitten, so ist der Steuerabschnitt im Sinne dieser Bestimmungen das Wirtschaftsjahr, das als letztes im Kalenderjahr endet. (§ 10 Abs. 2 Eink. St. G.) Für den einzelnen Betrieb ist in einem solchen Falle ein Verlustvortag in den beiden Steuerabschnitten zulässig, die dem folgen, in dem das mit Verlust abschliessende Wirtschaftsjahr geendet hat. [20])

Eine besondere Beschränkung für die Zulässigkeit des Verlustvortrags galt gemäss Artikel III Abs. 2 des Änderungsgesetzes für die Veranlagungen für die im Kalenderjahr 1929 endenden Steuerabschnitte. Für sie war ein Verlustabzug nur insoweit zulässig, als er dazu diente, den Verlust des unmittelbar vorangegangenen Steuerabschnitts zu beseitigen. Verluste, die in vor dem 1. 1. 28 endenden Steuerabschnitten entstanden sind, waren also auf keinen Fall abzugsfähig.

Falls ein Steuerpflichtiger in zwei aufeinander folgenden Steuerabschnitten mit gewerblichen oder landwirtschaftlichen Verlusten abgeschlossen hat, die vortragsfähig sind, ist, falls er im dritten Abschnitt einen Gewinn erzielt, der nicht zur Deckung der Verluste aus beiden Vorjahren ausreicht, von Bedeutung, zunächst den Verlust aus dem weitest zurückliegenden Steuerabschnitt in Abzug zu bringen. Widrigenfalls würde er das Recht auf den Vortrag dieses Verlustes verlieren. Es besteht keine Befugnis der Steuerbehörden, die Steuerpflichtigen zu zwingen, mit dem Gewinn aus dem letzten Jahre zunächst den Verlust des Vorjahres zu verrechnen, und damit auf die Verrechnung des Verlustes aus dem noch älteren Steuerabschnitt zu verzichten. [21])

---

[20]) England hat, nachdem dort mehr als 80 Jahre lang die Durchschnittsbesteuerung gegolten hat, 1926 den Verlustvortrag auf 6 Jahre eingeführt. Die U. S. A. gestatten nach einem Gesetz vom Jahre 1926 den Verlustvortrag auf 2 Jahre, desgleichen ist in den Niederlanden 1927 der Verlustvortrag auf zwei Jahre eingeführt worden. Frankreich hat durch das Haushaltsgesetz 1929 den Verlustvortrag auf drei Jahre eingeführt.

[21]) vergl. Strutz—Hefner a. a. O. S. 49.

Von Wichtigkeit ist ferner, worauf später eingehend zurückgekommen werden soll, mit Rücksicht auf die zweijährige Beschränkung der Möglichkeit des Verlustvortrags die Frage, wie zu verfahren ist, wenn ein Steuerpflichtiger berechtigt ist, einen Verlustabzug geltend zu machen, und zugleich verpflichtet ist, einen Verlustausgleich vorzunehmen, ob nämlich in solchen Fällen zunächst der Verlustabzug oder der Verlustausgleich vorzunehmen ist. Mit Kennerknech-Pissel a. a. O. S. 52 und Strutz-Hefner a. a. O. S. 49 und in Übereinstimmung mit den in § 7 Abs. 3 Eink. St. G. enthaltenen Gedanken, dass zunächst das Einkommen aus der einzelnen Einkommensquelle für sich zu ermitteln ist, ist anzunehmen, dass bei den beiden Einkommensarten, die einen Verlustabzug zulassen, in Gewinnjahren die aus Verlustjahren vortragbaren Verlustabzüge von den Gewinnen abzusetzen, und die nach dieser Absetzung errechneten Ergebnisse mit den Ergebnissen der anderen Einkommensarten zusammenzurechnen sind. Auf diese Weise wird es stets möglich sein, weitgehend von dem Recht des Verlustabzugs Gebrauch zu machen. Dies wäre bei der anderen Berechnungsart, nämlich zunächst den Verlustausgleich vorzunehmen und dann den Verlustabzug, nicht immer der Fall wie folgendes Beispiel, das den Ausführungen von Lemberg in Zeitgemässe Steuer- und Bilanzfragen 1930 S. 229 ff. „Die Bestimmungen über den Verlustvortrag im Einkommensteuergesetz“ entnommen ist, zeigt;

„Ein Steuerpflichtiger hat im Jahre 1928 aus Gewerbebetrieb einen vortragsfähigen Verlust von RM. 60000 gehabt. 1929 hat für ihn mit RM. 48000 Gewinn abgeschlossen. Er hat von dem Verlust einen Teilbetrag von RM. 33000 beseitigt. Auf 1930 ist daher unter Berücksichtigung der Verordnung vom 18. 5. 30 von dem Verlust aus 1928 nur ein Verlustvortrag von RM. 60000.- (15000 plus 33000) = RM. 12000 vorzutragen gewesen. [22]) 1930 hat wie folgt abgeschlossen: Verlust aus Ge-

[22]) Bei Zugrundelegung der Auffassung des R. F. H. in der Entscheidung VI A 1268/30 v. 8. 8. 30 St. u. W. 1930 No. 995 würde man in dem vorstehenden Beispiel zu demselben Ergebnis gelangen, jedoch ohne vorher in eine Prüfung eintreten zu müssen, ob aus dem Gewinn des Jahres 1929 tatsächlich RM. 33000 zur Beseitigung des Verlustes verwendet worden sind. Das Endergebnis wäre ein unterschiedliches, wenn der Steuerpflichtige auf 1929 einen geringeren Betrag zur Verminderung des Verlustes verwendet hätte.

werbebetrieb RM. 10000, Reineinkünfte aus Vermietung und Verpachtung RM. 7000, Reineinkünfte aus Kapitalvermögen RM. 9000. Der Steuerpflichtige hat seinem Gewerbobetrieb im Steuerjahr 1930 den vorgetragenen Verlust von RM. 12000 wieder zugeführt.

Falls man zunächst den Verlustausgleich vornehmen würde, würde sich folgende Berechnung ergeben:

Verlust aus Gewerbebetrieb	RM. 10000
Reineinkünfte aus Vermietung und Verpachtung	7000
Reineinkünfte aus Kapitalvermögen	9000
Gesamteinkommen 1930	RM. 6000

Diesen RM. 6000 würde ein Verlustvortrag aus 1928 in Höhe von RM. 12000 gegenüber stehen. RM. 6000 können also abgesetzt werden, sodass ein Einkommen nicht zu versteuern wäre. Die restlichen RM. 6000 werden jedoch nicht weiter vorgetragen werden können, da der Verlust aus 1928 auf 1931 nicht mehr übertragbar ist. Auch der Verlust aus Gewerbebetrieb im Jahre 1930 wäre nicht vortragbar, da dieses im Gesamtergebnis mit einem Gewinn abgeschlossen hat.

Nach der anderen Berechnung ergibt sich ein Verlust aus Gewerbebetrieb, der auf 1931 übertragbar ist:

Verlust aus Gewerbebetrieb	1928	RM. 12000	
„ „ „	1930	10000	
			22000
Reinauskünfte aus Vermietung und Verpachtung	RM. 7000		
Reineinkünfte aus Kapitalvermögen	9000		16000
Verlust 1930			RM. 6000

Eine notwendige Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit eines Verlustes besteht darin, dass es sich um einen wirklichen Verlust d. h. um das negative Geschäftsergebnis eines bestimm-

ten Wirtschaftsjahres handeln muss. Dies ist durch die Rechtsprechung des R. F. H. zur abzugsfähigen Unterbilanz, die in diesem Punkte ohne weiteres auch auf den abzugsfähigen Verlustvortrag Anwendung findet, hinreichend geklärt. Nicht abzugsfähig sind daher z. B. die Beträge, die zum Ausgleich sonstiger auf der Aktivseite der Bilanz erscheinenden Rechnungsposten, wie eines Aufwertungs-Ausgleichskontos, eines Steuerausgleichkontos u. s. w. verwendet werden.

Die Abzugsfähigkeit eines Verlustvortrages setzt aber ebenso wie die einer Unterbilanz nicht nur sein Zurückgehen auf einen wirklichen Verlust voraus, sondern dieser Verlust muss, wie bereits oben unter Nr. 4 erwähnt, in dem Steuerabschnitt, für den der Abzug verlangt wird, noch vorhanden sein. Für die Unterbilanz hat dies der R. F. H. wiederholt ausgesprochen. Es gehört hierher besonders der Fall, in dem der Verlust einer Erwerbsgesellschaft durch Kapitalherabsetzung beseitigt worden ist. In solchen Fällen war nach der Entscheidung des R. F. H. Bd. 24 S. 340 für eine Anwendung des § 15 Nr. 3 Körperschaftstges. kein Raum mehr. In der Entscheidung vom 29. 8. 29 IA a 388/29 Reichssteuerblatt 1929 S, 574 Nr. 840 hatte der R. F. H. folgende Grundsätze aufgestellt: „Die Anwendung der Vorschrift des § 15 Nr. 3 Körp. St. G. setzt voraus, dass die Steuerpflichtige Gesellschaft in den Steuerabschnitt mit einer Unterbilanz eingetreten ist, und diese Unterbilanz durch den im Steuerabschnitt erzielten Gewinn abgedeckt wird. Besteht die Unterbilanz am Schlusse des Steuerabschnittes nicht mehr, so kommt eine Verwendung des erzielten Gewinnes für ihre Beseitigung nicht in Frage. Auf welche Weise die Unterbilanz des Steuerabschnitts beseitigt worden ist, ob durch Zuführung neuen Kapitals oder durch Kapitalzusammenlegung bleibt ohne Bedeutung.“ Das gleiche muss wohl auch für den Verlustvortrag gelten. Auszunehmen sind jedoch zwei Möglichkeiten. Zunächst kann die vom R. F. H. für die Unterbilanz vertretene Auffassung nicht auf den der Kapitalherabsetzung bei Erwerbsgesellschaften entsprechenden Fall angewendet werden, in dem ein Einkommensteuerpflichtiger einen Verlust durch Abschreibung an seinem Kapitalkonto oder bei der O. H. G. und K. G. durch Abschreibung an den Kapitalkonten der Gesellschafter beseitigt hat. Denn er kann die Beseitigung durch formlose Änderung seiner Handelsbilanz jeder-

zeit wieder rückgängig machen. Eine solche Rückgängigmachung kann daher auch ohne weiteres unterstellt werden, wenn er den Abzug des formell beseitigten Verlustes vom Gewinn eines der auf das Jahr der Verlustentstehung folgenden beiden Steuerabschnitte verlangt.

Bei Einkommensteuerpflichtigen behielt bis zu dem Urteil des R. F. H. vom 8. 8. 30 ein Verlust seine Abzugsfähigkeit auch dann, wenn er nicht formell sondern auch tatsächlich durch Zuführung neuer Mittel beseitigt worden ist, diese Beseitigung aber in dem Steuerabschnitt erfolgte, für den der Steuerpflichtige den Abzug des Verlustes verlangte, vorausgesetzt, dass er in diesem Steuerabschnitt ein steuerpflichtiges Einkommen mindestens in Höhe des verlangten Abzuges bezogen hatte. In diesem Fall lag die Vermutung nahe, dass die dem Betrieb zugeführten Mittel aus dem Einkommen des Steuerpflichtigen stammten, sodass also der Verlust durch Einkommensbeträge abgedeckt worden ist, womit die einschlägige Voraussetzung für seine Abzugsfähigkeit erfüllt war. Wurde dagegen der Verlust eines Einkommensteuerpflichtigen in einem anderen (früheren) Steuerabschnitt, als in dem sein Abzug geltend gemacht wird, tatsächlich beseitigt, so verlor er damit, (ebenso wie die Unterbilanz, in den vom R. F. H. behandelten Fällen) endgültig seine Abzugsfähigkeit. Ein buchführender Gewerbetreibender hatte zum Beispiel in seinem Betrieb im Wirtschaftsjahr 1928 einen Verlust von RM. 5000 erlitten, und im Wirtschaftsjahr 1929 einen solchen von RM. 10000; sonstiges Einkommen hatte er in keinem der beiden Steuerabschnitte bezogen. Im Steuerabschnitt 1929 hatte er seinem Betrieb RM, 5000 aus seinem sonstigen Vermögan zugeführt, wodurch der aus dem Jahre 1928 stammende Verlust abgedeckt worden ist. Für 1929 kam mangels eines steuerpflichtigen Einkommens ein Verlustabzug nicht in Frage. Im Wirtschaftsjahr 1930 erzielte der Steuerpflichtige einen Gewinn von RM. 15000, den er voll im Betrieb beliess. Aus diesem Gewinn konnte er bei der Veranlagung 1930 lediglich den aus dem Jahre 1929 stammenden Verlust von RM. 10000, nicht aber den zu Beginn des Steuerabschnitts 1930 bereits beseitigten Verlust aus 1928 absetzen.

Wie oben ausgeführt, hat der sechste Senat des R. F. H. durch Urteil vom 8. 8. 30 VI A 1268/30 bezüglich des Verlustvortrags eine grundlegende Entscheidung gefällt, die dessen

Behandlung im wesentlichen klarstellt. In diesem Urteil lehnt der Senat den Gedanken, dass der Verlustvortrag einen Anreiz zur Erhaltung oder Verstärkung des Betriebsvermögens bieten soll, glatt ab. Hat ein Kaufmann zum Beispiel 1929 einen Betriebsverlust von RM. 10000, und 1930 einen Betriebsgewinn von RM. 10000, so ist er für 1930 steuerfrei zu veranlagen, vorausgesetzt, dass er sonstiges Einkommen nicht gehabt hat, gleichgültig ob er den Gewinn 1930 verbraucht oder nicht. Weder Einlagen noch Entnahmen des Jahres 1929 und 1930 spielen irgendwelche Rolle. Begründet wird dies damit, dass der Gedanke der Wiederherstellung des Betriebsvermögens bei den Verhandlungen über den Verlustvortrag nirgends geäussert worden sei, dass dieser Gedanke zur Unbilligkeit führe, und dass er geschickten Steuerpflichtigen kein Hemmnis, sondern eher eine Möglichkeit biete, den Verlustvortrag vorteilhafter auszunützen, als es dem Senat angemessen erscheint. Das Letztere ist so zu verstehen: In dem erwähnten Beispiel lässt es der Senat nicht zu, dass etwa der Steuerpflichtige sagt, er wolle sich den Verlustvortrag oder einen Teil für 1931 aufheben, weil er für 1931 mit einem besonders grossen Einkommen rechnet. Hat er zum Beispiel 1931 wirklich RM. 50 000 Einkommen, so wäre es natürlich viel vorteilhafter, wenn er 1930 die RM. 10 000 versteuert hätte und 1931 somit nur RM. 40000 versteuern müsste, als dass er 1930 frei veranlagt wird und 1931 die ganzen RM. 50000 versteuern muss. Er läuft keine Gefahr, wenn er 1930 nur soviel Verlustvortrag 1929 verbraucht, dass sein Einkommen 1930 infolgedessen gerade mit dem steuerfreien Einkommensteil und den Familienermässigungen übereinstimmt. Aber selbst Letzteres glaubt der Senat nicht zulassen zu sollen. Hinge nun die Abzugsfähigkeit des Verlustes davon ab, inwieweit der Gewinn 1930 dem Betrieb belassen ist, so hätte es der Steuerpflichtige in der Hand, durch Bemessung von Entnahmen und Einlagen gerade das zu erreichen, was er für vorteilhaft hält. Es wäre zum Beispiel unbedingt geboten, einen Betrag zu entnehmen, der dem steuerfreien Einkommensteil und den Familienermässigungen entspricht. Sonstige steuerliche Wirkungen werden beim Einzelkaufmann durch Entnahmen und Einlagen nicht erzeugt. Er kann also zum Beispiel Ende 1930 einen Betrag entnehmen und ihn 1931 wieder einlegen und umgekehrt, ohne dass das für die Einkommensteuer sonstige Bedeutung hätte. Es hat des-

halb keinen grossen Zweck für die Frage der Anrechnung des Verlustes an derartige Verschiebungen zwischen Betriebs- und Privatvermögen erhebliche Folgen zu knüpfen. Bei den Körperschaften ist dies anders. Hier gibt es diese Verschiebungen nicht, weil wenigstens die wichtigsten Körperschaften kein Privatvermögen haben können. Möglich sind hier nur Verschiebungen zwischen dem Vermögen der Körperschaft und dem ihrer Mitglieder, und diese haben beträchtliche steuerliche Folgen. Sie führen einerseits zu Einkommen der Gesellschafter, andererseits zu gesellschaftssteuerpflichtigen Einlagen bei der Gesellschaft. Deshalb lässt es der sechste Senat dahingestellt, ob der Gedanke der Erhaltung und Wiederergänzung des Betriebsvermögens für die Behandlung des Verlustvortrags bei der Körperschaftsteuer zu beachten sei.

2. Die Bedeutung ordnungsmässiger Buchführung für den steuerfreien Verlustvortrag.

Die ordnungsmässige Buchführung ist seit der Einführung des Verlustvortrags im Jahre 1929 in ihrer praktischen Bedeutung für den Steuerpflichtigen wesentlich gestiegen, da Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit des Verlustes dessen Zurückgehen auf ordnungsmässige Buchführung ist. Der Verlust darf nicht auf Grund der Buchführung geschätzt werden. Er muss sich direkt aus der ordnungsmässigen Buchführung heraus ergeben.

Für nicht buchführende Gewerbetreibende und Landwirte soll nach einer Entschliessung des Reichstags vom 20. 6. 29 die gleichmässige Behandlung der Nichtbuchführenden mit den Buchführenden durch Berücksichtigung von Verlustbetrieben bei der Ermittlung der Durchschnitts- und Richtsätze erreicht werden. Durch die Bezugnahme auf § 13 und 28 Einkommensteuergesetz ist klar gestellt, dass die Buchführung, den in diesen Bestimmungen aufgestellten Erfordernissen genügen muss, andernfalls der Verlustvortrag nicht zulässig ist.

Ungeklärt blieb bisher die Frage, in welchem Steuerabschnitt der Steuerpflichtige Bücher im Sinne der §§ 13 und 28 Einkommensteuergesetz geführt haben muss. Genügt es, wenn zur Zeit der Entstehung des Verlustes ordnungsmässige Bücher geführt sind, oder müssen diese auch im Steuerabschnitt des

des Verlustausgleichs geführt sein? Zu dieser Frage hat der R. F. H. Stellung genommen und mit Urteil vom 28. 6. 32 VI A 558/32 dahin entschieden, dass die Buchführung nur im Steuerabschnitt der Verlustfeststellung vorhanden sein muss. Das Urteil führt dazu aus:

„Die Vorschrift des § 15 Absatz 1 Nr. 4 Eink. St. G. kann nach Ansicht des Senats nur so verstanden werden, dass im Steuerabschnitt der Verlustfeststellung Bücher im Sinne der §§ 13, 29 des Eink. St. G. geführt worden sind. Das ergibt sich daraus, dass wegen der Höhe der Verlustermittlung u. a. auch auf § 30 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes verwiesen wird. Hiernach ist also auch ein Verlust anrechnungsfähig, der bei der Veräusserung eines Gewerbebetriebes, als ganzen oder eines Teiles eines Gewerbebetriebes, sowie bei der Veräusserung von Beteiligungen an einer Personalgesellschaft erlitten ist. Die Kaufleute aber die einen Gewerbebetrieb als ganzes oder eine Beteiligung an einer Personalgesellschaft veräussern, sind in der Regel in den folgenden zwei Steuerabschnitten, in denen der Verlust anrechnungsfähig ist, nicht mehr buchführende Kaufleute, es sei denn, dass sie einen anderen Gewerbebetrieb erworben oder sich an einer anderen Personalgesellschaft beteiligt haben. Die letzteren Fälle sind aber Ausnahmen. Wollte also der Gesetzgeber die Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 4 nur auf diese Ausnahmen beschränken, dann hätte er den § 30 Abs. 2 des Eink. St. G. nicht ohne Einschränkung genannt."

Wenn nur im Steuerabschnitt der Verlustfeststellung Bücher im Sinne §§ 13, 28 Eink. St. G. geführt werden müssen, so kann man daraus folgern, dass der Abzug des Verlustvortrags auch möglich ist, wenn überhaupt eine Buchführung nicht mehr besteht, ferner aber auch, dass die Einrichtung einer anderen Buchhaltung durch denselben Steuerpflichtigen, zum Beispiel infolge Übernahme eines anderen Geschäftsbetriebes oder Umgründung der Einzelfirma in eine offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft, die Abzugsfähigkeit des Verlustvortrags nicht beseitigt. Letzteres ist so zu verstehen. Der bisherige Inhaber der Einzelfirma kann den auf Grund seiner Buchführung ermittelten Verlust von seinem Gewinnanteil in den nächsten beiden Jahren abziehen, jedoch nur insoweit, als der Verlust

nicht schon früher durch den Gewinnanteil oder sonstiges Einkommen ausgeglichen ist. Wird eine Offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft aufgelöst, muss Vorsorge getroffen werden, dass das Finanzamt am Schluss des Steuerabschnitts durch einen Feststellungsbescheid den Verlust der Gesellschaft feststellt, und dabei angibt, in welcher Höhe er auf die einzelnen Gesellschafter entfällt. Jeder einzelne Gesellschafter kann diesen Teil des Gesellschaftsverlustes, soweit er nicht durch sonstiges Einkommen ausgeglichen wird, in den folgenden zwei Jahren von seinem Einkommen absetzen.

Aus dem oben erwähnten Urteil ist zu erkennen, dass der R.F.H. die Abzugsfähigkeit des Verlustvortrags auch zulässt, wenn der Steuerpflichtige in den beiden Jahren, in denen er den Abzug geltend machen will, kein Einkommen aus Gewerbebetrieb hat, so zum Beispiel bei Aufgabe des Geschäftes. Die Begründung kann aus den oben wiedergegebenen Worten des Urteils des R. F. H. vom 28. 6. 32 VI A 558/32 entnommen werden. Der R. F. H. führt dazu a. a. O., weiter aus:

„Jm Übrigen verweist der Stenat auf die Entscheidung vom 8. 8. 30 VI A 1268/30, amtliche Sammlung Bd. 27 S. 107. Hier wird unter III 2c ausgeführt: Es handelt sich bei der Abdeckung eines vortragsfähigen Verlustes nicht um eine Ausgabe, die mit irgend einer Einkommensart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen könnte. Die Sache lässt sich vielleicht am ehesten mit der Ermässigungsvorschrift des § 56 des Eink. St. G. vergleichen und liegt nur insofern etwas anders, als die Begünstigung gesetzlich genau umgrenzt ist und nicht durch Minderung der tarifmässigen Steuer, sondern wie der steuerfreie Einkommensteil und die Familienermässigungen, durch Abzug von Einkommen berücksichtigt wird. Daraus ergibt sich, dass der vortragsfähige Verlust grundsätzlich von dem nach § 7 Abs. 3 des Eink. St. G. ermittelten Gesamteinkommen abzusetzen ist. Es steht also nichts im Wege, auch dann einen vortragsfähigen Verlust in einem Steuerabschnitt vom Gesamteinkommen abzusetzen, in welchem keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb enthalten sind. Auch der I. und IV. Senat (Urteile vom 29. 9. 31 IA 214/31 St. und W. 1932 Nr. 60 und vom 27. 11. 21 IVB 55/31 St. und W. 1932 Nr. 141) haben den Gedanken abgelehnt, den Verlustvortrag als eine

Ausgabe zu behandeln, die mit Einkünften des Jahres, in dem der Verlustvortrag wirksam werden soll, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen könnte."

Die Vorteile ordnungsmässiger Buchführung kommen nicht nur für solche Steuerpflichtige in Frage, die zur Buchführung verpflichtet sind, sondern auch für solche, die freiwillig ordnungsmässige Bücher führen, ohne handelsrechtlich dazu verpflichtet zu sein. Zu beachten ist dabei, dass Steuerpflichtige, die ordnungsmässige Bücher führen, ohne handelsrechtlich dazu verpflichtet zu sein, nur mit Zustimmung der Steuerbehörden und nur aus besonderen Gründen von der Besteuerung auf Grund ordnungsmässiger Buchführung nach § 13 Eink. St. G. ablassen können. [23])

Neben den buchführenden Gewerbetreibenden sind die buchführenden Landwirte zu erwähnen. Auch sie können die Vorteile des steuerfreien Verlustvortrags in Anspruch nehmen, sobald sie ordnungsmässige Bücher, entsprechend den Bestimmungen des § 28 Eink. St. G. in Verbindung mit den dazu erlassenen Durchführungsbestimmungen, führen. Ferner sind die Bestimmungen des § 28 a Eink. St. G. zu beachten, wonach bei landwirtschaftlichen Verlusten unter RM. 1000 Land- und Forstwirte keinen Anspruch auf den steuerfreien Verlustvortrag haben.

In diesem Zusammenhang taucht die Frage auf, ob ein Verlustvortrag bezw. ein Verlustabzug auch bei den freien Berufen möglich sei. Dies ist zu verneinen, da sie keine **Handelsbücher** führen. Der Verlustvortrag gilt nur für Gewerbetreibende, die Bücher im Sinne des § 13 Eink. St. G. führen. Die Bücher von Ärzten usw. sind niemals Bücher im Sinne dieser Bestimmungen. Neben den buchführenden Gewerbetreibenden kommen für den Verlustvortrag nur in Betracht Einkommensteuerpflichtige, die Bücher im Sinne des § 28 Einkommensteuergesetz führen.

Zweifel über die Anwendbarkeit des Verlustvortrags bei buchführenden Steuerpflichtigen werden insbesondere dann entstehen, wenn eine Beanstandung der Ordnungsmässigkeit der Buchführung durch das Finanzamt erfolgt, bezw. wenn, das Finanzamt eine Total- oder auch nur eine partielle Schätzung des Einkommens vorgenommen hat. Man wird nach dem Gesagten davon auszugehen haben, dass Verstösse gegen die formelle

[23]) Vergl. Urt. des R. F. H. v. 11. 12. 29 VI A 1229/29.

Ordnungsmässigkeit der Buchführung die Anwendbarkeit des steuerfreien Verlustvortrags nicht ausschliessen können, und dass nur vereinzelte Verstösse gegen die Ordnungsmässigkeit, auch soweit sie materieller Natur sind, nicht die Verwerfung der gesamten Buchführung und damit die Ablehnung der Anwendbarkeit des steuerfreien Verlustvortrags begründen können. Wird aber die gesamte Buchführung verworfen, kann der Steuerpflichtige die Zulässigkeit des steuerfreien Verlustvortrags nicht fordern. [24])

Der R. F. H. hat in einem Urteil vom 18. 12. 29 VI A 1867/29 St. u. W. 1930 Urteil Nr. 330 die wirtschaftsfreundliche Auffassung vertreten, dass das Bestreben auf Einführung ordnungsmässiger Buchführung auch im Interesse der Steuerbehörde weitgehend gefördert werden müsse. Es sollen daher Übergangsmängel, die bei der Einrichtung der ordnungsmässigen Buchführung meist unvermeidlich seien, von der Steuerbehörde wohlwollend behandelt werden.

Will ein Steuerpflichtiger, der unter § 13 des Eink. St. G. fällt, und der bisher keine ordnungsmässige Buchführung hatte, oder dessen Buchführung seit längerer Zeit in völlige Verwirrung geraten ist, zur ordnungsmässigen Buchführung übergehen, so ist folgendes zu beachten:

Wie Becker im Kom. zum Eink. St. G. 1925 Bem. 25 zu § 13 ausführt, liegt es an sich nahe, so zu verfahren, dass unter das bisher unzutreffende Verhalten ein Strich gemacht wird und von nun an ordnungsmässig verfahren wird, d. h. es wird eine Eröffnungsbilanz gemacht, der die Verhältnisse zu Beginn der ordnungsmässigen Buchführung zu Grunde gelegt werden. Dieses Verfahren dürfte jedoch vom steuerlichen Standpunkt nicht zulässig sein, da es dem Grundsatz der Anknüpfung an die kaufmännische Bilanz in Verbindung mit dem weiteren Grundsatz, dass das Eink. St. G. gerade wegen dieser Verknüpfung darauf aufgebaut ist, den Gewinn nicht vor der Realisierung, sondern erst bei der buchmässigen Realisierung zu erfassen, nicht entspricht. Aus diesem Grunde ist es notwendig, bei dem Übergang zur ordnungsmässigen Buchführung die einzelnen Werte zu ermitteln oder zu schätzen und zwar immer von der Grundlage

---

[24]) vergl. Glaser in „Der steuerfreie Verlustvortrag" Berlin 1930 S. 34 ff.

der Anschaffungs- und Herstellungskosten aus gegebenenfalls unter Berücksichtigung der Absetzungen für Abnutzung und der niedrigeren Gemeinwerte. Man wird also beim Übergang zu ordnungsmässiger Buchführung auf Ausgangswerte zurückzugreifen haben, jedoch ist zu beachten, dass die Eröffnungsbilanz im Sinne des § 105 Eink. St. G. die äusserste Grenze nach rückwärts bildet. Man findet die Auffassung vertreten, dass in Fällen des Übergangs zur ordnungsmässigen Buchführung der alte Betrieb geschlossen und ein neuer eröffnet wird, sodass § 30 ff des Eink. St. G. in Anwendung kommen würde. Diese Auffassung ist abzulehnen (vergl. Becker a. a. O.), da steuerlich nicht zugelassen werden kann, gesetzlich geordnete Tatbestände durch lediglich subjektive Handlungen wirklich zu verschieben.

Auf die Anwendung des Verlustvortrags haben die Steuerpflichtigen auch bei Vorliegen der vereinfachten Buchführung Anspruch, wenn die Bücher vollständig, ordnungsgemäss und sachlich richtig sind. (Erlass des R. M. d. F. vom 30. 1. 30 S. 2209/6). Die vereinfachte Buchführung soll für steuerliche Zwecke enthalten:

1. Eine vollständige Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben auch soweit sie Gebäude betreffen. Unter den Ausgaben müssen ausgewiesen werden die Aufwendungen für Material, Löhne, Unkosten, Geschäftseinrichtungen sowie die Privatentnahmen. Die Entnahmen für den eigenen Verbrauch sind nicht unbedingt einzeln aufzuführen. Bei gleichbleibenden Entnahmen genügt Absetzung eines monatlichen Pauschsatzes.

2. Für Beginn und Ende des Steuerabschnitts sind Aufzeichnungen über die wichtigsten Gegenstände der Betriebseinrichtung und des übrigen Anlagekapitals ferner über die Bestände an Waren, Erzeugnissen und Vorräten, sowie die ausstehenden Forderungen und Schulden zu machen. Bei Steuerpflichtigen, die Kontroll- oder Registrierkassen haben, gilt der Kontrollstreifen als bestes Beweismittel für die Vollständigkeit der Kassenbuchführung. Die einzelnen Gläubiger und Schuldner, mit denen ein Kreditverkehr besteht, müssen auch bei der vereinfachten Buchführung genau mit Namen und Anschrift bezeichnet sein. Bei Beschaffung von Material, Waren usw. auf Kredit ist im allgemeinen die Führung eines besonderen Lieferantenbuches erforderlich. Die Inventur soll unmittelbar nach

Schluss des Geschäftsjahres vorgenommen werden, weil sonst der Anschein entstehen könnte, dass sie nicht ordnungsmässig ist.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass ein Buchführungspflichtiger grundsätzlich seinen Pflichten sowohl im Sinne des Handels- wie auch des Steuerrechts ordnungsmässig nachkommt, wenn er die ihm durch das Handelsgesetzbuch auferlegten, und durch die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns bedingten, Buchführungsvorschriften einhält. Dabei hat er allerdings den von der Steuergesetzgebung und Rechtsprechung geforderten besonderen Gesichtspunkten vor allem hinsichtlich der Bewertung bei Aufstellung der Bilanz Rechnung zu tragen.

3. Einkommensberechnungsformen nach den §§ 12 und 13 Einkommensteuergesetz.

a) Die Bestimmungen der §§ 12 und 13 Eink. St. G.

Der Differenzierung des Einkommensbegriffs nach den §§ 12 und 13 Eink. St. G. kommt man wohl am besten näher, indem man, um den Ausführungen von Aufermann „Die Einkommensberechnungsformen nach den §§ 12 und 13 Eink. St. G." in zeitgemässe Steuer und Bilanzfragen 1931 S. 248 zu folgen, vier verschiedene Rechnungsmethoden unterscheidet:

1. die einfache Einnahmen- und Ausgabenrechnung
2. die erweiterte Einnahmen- und Ausgabenrechnung
3. die Doppelrechnung
4. die Bilanzrechnung.

Wie der R. F. H. in einem Urteil vom 11. 12. 29 Reichssteuerblatt Jahrgang 20 S. 262 darlegt, hat der Vollkaufmann stets die Bilanzrechnung aufgrund des § 13Eink. St. G. heranzuziehen. Die drei weiteren Berechnungsarten, welche sich aus dem § 12 Eink. St. G. herauslesen lassen, kommen daher nur für Minderkaufleute und sonstige Gewerbetreibende weiterhin auch für buchführende Landwirte und die freien Berufe in Betracht.

1. Einfache Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

Diese gründet sich auf § 12 Abs. 1 Satz 3 Eink. St. G. Diese Rechnungsmodalität kommt grundsätzlich nur bei solchen Steuerpflichtigen in Betracht, bei denen nach der Art des Betriebes das der Berufstätigkeit dienende Vermögen am Schluss

der einzelnen Steuerabschnitte wesentlichen Schwankungen nicht zu unterliegen pflegt, und am Schluss des Steuerabschnittes Waren über das übliche Mass hinaus nicht vorhanden sind. Die einfache Ein- und Ausgabenrechnung hat für den Kleingewerbetreibenden im besonderen infolge ihrer Einfachheit vieles für sich. Macht aber ein Kleingewerbetreibender in einer Rechnungsperiode grössere Anschaffungen in Form einer Ladeneinrichtung usw., so werden diese Anschaffungen in einer reinen Ein- und Ausgabenrechnung als Ausgaben berücksichtigt, der Wert der Anschaffungsobjekte wird aber nirgends festgehalten, sodass in der Anschaffungsperiode für den Fiskus ein steuerlicher Nachteil entsteht, während die späteren Jahre sich zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ergeben, da in der Ausgabenrechnung keinerlei Abschreibungsquoten erscheinen können. Die hier angedeuteten Nachteile dieser Einkommensberechnungsart führten den R. F. H. dazu, in den Urteilen vom 17. 12. 30 und 26. 3. 31 Reichssteuerblatt Jahrg. 21 S. 21, S. 448 und 453 der einfachen Ein- und Ausgabenrechnung eine erweiterte Rechnung entgegenzustellen, die mit sog. Korrektivposten arbeitet, die sich aber im Gegensatz zu der später zu erörternden Doppelrechnung ausschliesslich mit der Ein- und Ausgabenreihe begnügt.

2.) Erweiterte Ein- und Ausgabenrechnung.

Die sog. Korrektivposten können nach den Ausführungen des R. F. H. sich als ausserordentliche wie auch als ständige Korrektivposten ergeben. Diese sind im Regelfall in Form von Debitoren und Kreditoren gegeben. Neben den ständigen Korrektivposten können ausserordentliche Korrektivposten auftreten, beispielsweise im Falle einer Anschaffung einer Ladeneinrichtung. In dieser Rechnung werden die diesbezüglichen Ausgaben wieder durch Einnahmebeträge ganzo der teilweise kompensiert, teilweise nur dann, wenn im Anschaffungsjahr selbst bereits Abschreibungen vorgenommen werden. Derartige Posten bedürfen in der Regel der Auflösung in den folgenden Jahren. Nimmt man den Kaufpreis einer Ladeneinrichtung mit RM. 15 000.— an, und schätzt man ihre Gebrauchsdauer mit 10 Jahren, dann wird es nicht zu beanstanden sein, wenn der auf die Ladeneinrichtung bezügliche Korrektivposten in den folgenden zehn Steuerabschnitten je um RM. 1500.— erniedrigt wird.

Die hier angedeutete Auflösung eines Korrektivpostens ähnelt den in § 16 Abs. 2 Eink. St. G. zum Ausdruck gelangten Gedanken der Verteilung einer Aufwendung auf die Jahre der Nutzung. Wie in dem erwähnten Urteil des R. F. H. vom 17. 12. 30 besonders hervorgehoben, besteht doch ein wesentlicher Rechtsunterschied zwischen den Abnutzungsabsetzungen nach § 16 Eink. St. G. und der Auflösung des hier in Frage stehenden Korrektivpostens. § 16 Eink. St. G. gibt eine bindende Regel, während die sog. Korrektivposten nur eine ausnahmsweise und im Hinblick auf Grund, Form, Dauer und Höhe nach billigem Ermessen anzuwendende dem Einzelfall anzupassende Hilfsmassnahme präsentieren, d. h. Rechnungsposten darstellen, die nur dann zur Anwendung gelangen sollen, wenn ohne sie das Interesse eines Beteiligten, sei es das des Steuerpflichtigen oder das des Steuerfiskus, steuerlich erheblich beeinträchtigt werden würde.

Die einmalgetroffene Wahl der erweiterten Ein- und Ausgabenrechnung als Einkommensberechnungsform ist keineswegs eine für das gesamte Betriebsleben bindende. Der Steuerpflichtige wird unter gewissen Voraussetzungen zur einfachen Ein- und Ausgabenrechnung zurückkehren können. Ferner ist ihm auch die Möglichkeit zu geben, die erweiterte Ein- und Ausgabenrechnung durch eine Doppelrechnung oder eine Bilanzrechnung zu ersetzen. Dies darf aber nicht zu einem Hin- und Her-Schwanken in der Berechnungsform führen. Die Finanzbehörde wird nur einen ernsthaft und für die Dauer gewollten Übergang zu einer anderen Berechnungsform anerkennen.

3.) Doppelrechnung.

Was hierunter verstanden werden soll, ergibt sich aus § 12 Abs. 1 Satz 1 Eink. St. G. Man kann grundsätzlich dort von einer Doppelrechnung sprechen, wo neben einer Ein- und Ausgabenrechnung noch eine zweite Rechnung in Form eines partiellen Bestandsvergleichs gegeben ist. Die Bestandsvergleichung als eine solche zweite Rechnung wird sich im Regelfall als eine partielle Rechnung ergeben müssen, da sie nicht nochmals das miterfassen kann, was bereits in der Einnahmen- und Ausgabenrechnung erfasst ist. Fraglich kann es dabei sein, ob man in dieser Rechnung nur die tatsächlichen Einnahmen und Ausgänge berücksichtigen soll, oder sämtliche Regulierungsposten d. h. vor allem auch die Debitoren und Kreditoren. Die Begründung zum

Einkommensteuergesetz von 1920 fordert die Mitberücksichtigung der Debitoren und Kreditoren in der Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Seit Erlass des Eink. St. G. von 1925 möchte der R. F. H. aus Gründen der Rechnungsvereinfachung die Debitoren und Kreditoren in den Bestandsvergleich hinüber nehmen. Für den Umfang des zu ermittelnden Einkommens ist diese Hinübernahme ohne Bedeutung, da es sich um etwas rein Formelles handelt.

Die Ansetzung der Kontokorrentbeträge in den sog. Bestandsvergleich macht diesen noch nicht zu einem Totalvergleich, selbst dann nicht, wenn man weiterhin noch das heranzieht, was als Bareingang und Barausgang in einem anderen Rechnungsteil verrechnet wurde. Nach § 12 Abs. 1 Eink. St. G. soll bei der hier in Frage stehenden Doppelrechnung der Grund und Boden keine Berücksichtigung finden. Die Herauslassung erfolgt vorwiegend im Interesse der Landwirtschaft, welche von der Besteuerung von Wertsteigerungen frei gestellt werden soll. Das kann bei jenen Steuerpflichtigen, die die Doppelrechnung annehmen müssen, unter Umständen zu Nachteilen führen. Die Veräusserungsgewinne entfallen wohl, sehr oft werden aber Aufwendungen steuerlich unberücksichtigt bleiben müssen, die bei einer Bilanzrechnung ohne weiteres zuzulassen sind. Die hier angedeuteten Nachteile führten den R. F. H. in den letzten Jahren dazu, aus dem Bestandsvergleich nur noch den nackten Grund und Boden auszuschalten, indessen seine wesentlichen Bestandteile zum Vergleich zuzulassen. Einige Finanzgerichte lassen sogar schon entgegen den Bestimmungen des § 12 Eink. St. G. den Grund und Boden unbeschränkt zum Bestandsvergleich zu. In diesem Fall würde sich die Doppelrechnung von der Bilanzrechnung des § 13 Eink. St. G. nur noch insofern unterscheiden, als der Bestandsvergleich der Doppelrechnung nicht auch die tatsächen Ein- und Ausgänge erfasst, weil diese in einer Sonderrechnung Berücksichtigung zu finden haben.

4. Bilanzrechnung.

Die Bilanzrechnung aufgrund des § 13 Eink. St. G. geht an sich von einem Gesamtvergleich aus. Diesem Totalvergleich werden allerdings nur die Ertragssteuerbilanzen zugrundegelegt, d. h. Bilanzen, die nur solche Objekte ausweisen, die man als verkehrsüblich bezeichnen kann. Die Ertragssteuerbilanz in Form einer Einkommen- oder Körperschaftsteuerbilanz gibt keineswegs

ein Gesamtvermögen, sondern nur ein Teilvermögen, da vor allem zusätzliche Ertragswerte in Form des goodwills regelmässig nicht zur Ausweisung gelangen. Weiterhin sind die dargestellten Objekte im Regelfalle nicht zum Tageswert, sondern zum Anschaffungspreis, Herstellungspreis, zum niedrigeren gemeinen Wert, zum Teilwert oder auch zum Zwischenwert zur Ansetzung zu bringen. Ein dem Anschaffungspreis gegenüber höherer gemeiner Wert ist aufgrund des § 19, 20 Eink. St. G. verboten, um nicht realisierte Gewinne aus der Ertragsbesteuerung auszuschalten. Man kann daher nicht ohne weiteres sagen, dass die Ertragssteuerbilanzen als Vergleichsobjekt eine statische Bilanz präsentieren. Besser ist es zum mindesten mit Findeisen von einer beschränkt statischen Bilanz zu sprechen, womit indessen keineswegs eine dynamische Bilanz gemeint ist, wenn auch die Begründung zum Eink. St. G. 1925 S. 46 ausführt, dass es sich bei der Bilanz nach § 13 Eink. St. G. um keine Bestands-, sondern um eine Erfolgsbilanz handeln soll.

Der Gesetzgeber ging bei der Schaffung des § 13 Eink. St. G. zweifellos vom statischen Gedanken aus. Dies ergibt sich besonders aus der Begründung des § 13, in welcher darauf hingewiesen wird, dass man bei der Einkommensrechnung die geschäftlichen Vorgänge im Auge halten muss, Vorgänge, welche an Vermögensänderungen evident werden. Ein Vergleich dessen, was am Anfang und am Ende der Rechnungsperiode vorhanden ist, soll grundsätzlich den steuerbaren Gewinn darstellen, dass die Endbilanz durch die Zwischenvorgänge der Rechnungsperiode beeinflusst ist, dass steuerlich relevante Zwischenvorgänge evtl. durch Einsetzung fiktiver Aktiven Berücksichtigung finden müssen. Wenn die Begründung zu § 13 Eink. St. G. insbesondere ausführt, dass in der Schlussbilanz die tatsächtichen Geschehnisse innerhalb eines Steuerabschnitts ihren Ausdruck finden müssen, dann ist dies zum mindesten unklar ausgedrückt. Die Schlussbilanzrechnung wird zweifellos durch die Geschehnisse mitgeformt, keineswegs ergeben sich aber direkt diese Geschehnisse aus dem Bilanzgebilde.

Beispiele:

a) Reine Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

Einnahmen	RM. 100000
Ausgaben	80000
Überschuss der Einnahmen	RM. 20000

b) Erweiterte Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

Einnahmen	RM. 100000
Ausgaben	80000
	RM. 20000
ständige Korrektivposten	10000
	RM. 30000
ausserordentliche Korrektivposten	4000
Überschuss der Einnahmen	RM. 34000

c) Doppelrechnung.

a) Kassenrechnung

Einnahmen	RM. 100000
Ausgaben	80000
Überschuss der Einnahmen	RM. 20000

b) Bestandsvergleichung

	Anlagen:	Debitoren	Kreditoren
Anfangsbestand	—	50000	40000
Endbestand	4000	40000	20000
	RM. 4000	RM. 10000	RM. 20000

RM. 20000 — plus RM. 14000 = RM. 34000

d) Bilanzrechnung

Anfangsbilanz

Kasse	10000	Kapital	20000
Debitoren	50000	Kreditoren	40000
	RM. 60000		RM. 60000

Schlussbilanz

Kasse	30000	Kapital	20000
Debitoren	40000	Kreditoren	20000
Anlagen	4000	Gewinn	34000
	RM. 74000		RM. 74000

Aus dem vorstehenden ist klar zu erkennen, dass das, was der Gewerbetreibende, der buchführende Landwirt und die freien

Berufe zu versteuern haben, keineswegs das gleiche ist. Sicherlich besteht die Tendenz, den Umfang des Einkommens, den er nach § 12 Eink. St. G. ermittelt hat, gegenseitig auszugleichen. Vollkommene Übereinstimmung besteht aber nicht und ist wahrscheinlich bei einer generellen Einkommensteuer überhaupt nicht zu erreichen, sondern nur dort, wo sog. analytische Einkommensteuern gegeben sind und auch da nur innerhalb jeder Einzelsteuer.

b.) Das Wesen der Steuerbilanz und die Technik der steuerlichen Handelsbilanzkorrektur.

Die Steuerbilanz ist nach heute wohl kaum noch bestrittener Ansicht eine abgeleitete Bilanz, abgeleitet von der kaufmännischen Bilanz. Nach Lion[25]) ist die Steuerbilanz die Handelsbilanz mit den Veränderungen, die das Steuerrecht verlangt und mit sich bringt. Er scheidet in seinem Bilanzsteuerrecht in Ertragssteuer- und Vermögenssteuerbilanzen.

In der Begründung zum Entwurf des Einkommensteuergesetzes (S. 46) ist die Abgrenzung zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz wie folgt charakterisiert worden:

> „Grundsätzlich soll die Steuerbilanz sich an die Handelsbilanz anschliessen. Eine volle Übereinstimmung besteht aber nicht. In der kaufmännischen Bilanz ist dem Ermessen des Geschäftsmannes ein weiterer Spielraum gelassen. Er darf sich nur nicht zu hoch einschätzen. In der Einkommensteuerbilanz, die keine Bestands-, sondern eine Erfolgsbilanz ist, sollen die tatsächlichen Geschehnisse innerhalb eines Steuerabschnitts ihren Ausdruck finden. Daher müssen, abgesehen von der sachlichen Richtigkeit, die Werte zutreffend sein, und eine Reihe von speziellen Vorschriften berücksichtigt werden."

Eine weitere Auslassung des Gesetzgebers bringt § 76 Abs. 3 der Ausführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz bezw. § 67 Abs. 3 der Ausführungsbestimmungen zum Körperschaftssteuergesetz, in dem die drei Möglichkeiten der Übergabe von Anlagen zur Steuererklärung betreffend den gewerblichen Ertrag wie folgt einander gegenübergestellt werden:

1. Übergabe der Handelsbilanz unter Vornahme der notwendigen Änderungen bezw. Erläuterungen auf besonderer Anlage.

[25]) Lion „Bilanzsteuerrecht" Berlin 1922.

2. Übergabe der einfachen Handelsbilanz unter Beifügung von Änderungen bezw. Erläuterungen auf besonderer Anlage.
3. Übergabe der einfacheu Handelsbilanz unter Einreichung der Änderungen bezw. Erläuterungen in Form einer Steuerbilanz.

Es darf hiernach von einer grundsätzlichen Fundierung der Steuerbilanz im Gesetz gesprochen werden, wenn auch der Begriff der Steuerbilanz im Gesetz nicht umschrieben ist. Auch in der Rechtsprechung des R. F. H. kommt zum Ausdruck, dass es sich bei der Steuerbilanz um eine von der Handelsbilanz abgeleitete Bilanz handelt. Während aber in einigen Entscheidungen des R. F. H. die Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz zu Tage tritt, kommt in anderen Entscheidungen die Verselbständigung der Steuerbilanz zum Ausdruck. Jedenfalls ist aus der Rechtssprechung des R. F. H. bisher nicht eindeutig zu erkennen, ob der Weg der Steuerbilanz von der Handelsbilanz hinweg oder zu ihr zurückführt.

Eine bedeutsame Vertiefung hat der Gedanke der Steuerbilanz in dem grundlegenden Gutachten des R. F. H. vom 15. 2. 27 Bd. 20 S. 325 folg. zur Frage des Verlustvortrages erfahren. In diesem Gutachten ist die Selbständigkeit des Steuerrechts gegenüber der ordnungsmässig aufgestellten Handelsbilanz besonders stark betont. Lion bemerkt dazu folgendes:[26]) „Der Begriff der Steuerbilanz wird klar umrissen. Sie wird als abgeleitete Bilanz, entwickelt aus der ordnungsmässig aufgestellten Handelsbilanz, bezeichnet. Die Korrekturen werden in das steuerliche Gebiet verlegt, und ihre materiellrechtlichen Grundsätze werden als unabhängig von der formellen Errichtung einer besonderen Steuerbilanz erklärt."

Auch in Urteilen hat der R. F. H. Grundsätze hinsichtlich der Verselbständigung der Steuerbilanz aufgestellt. Es kommt dies insbesondere in dem Urteil vom 27. 3. 28 St. u. W. 1928 Nr. 417 zum Ausdruck, wo der R. F. H. ausführt, dass für die Aktivierungspflicht ein grosser Unterschied zwischen der Handelsbilanz und Steuerbilanz besteht. Bei buchführenden Gewerbetreibenden müssten Ausgaben, deren Wirkung sich auf mehrere Jahre erstreckt, aktiviert werden, auch wenn sie nach kaufmännischem Brauch nicht bilanzpflilchtig, sondern nur bilanzfähig wären. Grundsätzlich wird hier also die Aktivierungspflicht für die Steuerbilanz von den Gepflogenheiten ordnungsmässiger

[26]) vergl. Lion St. und W. 1928 S. 1058.

Buchführung losgelöst. Die Frage der Aktivierung wird als besonderer steuerlicher Grundsatz proklamiert, die Pflicht zur Aktivierung rein steuerlich danach entschieden, ob im Einzelfalle ein bestimmtes „Wirtschaftsgut" anzuerkennen sei oder nicht.[27])

Weitere Verselbständigung des Steuerrechts lässt sich feststellen aus dem Urteil des R. F. H. vom 21. 9. 27 St. und W. 1928 S. 565, ferner Urteil vom 29. 11. 31 IA 214/31. Grundsätze in Bezug auf die Abhähngigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz hat der R. F. H. vor allen Dingen in den Entscheidungen vom 31. 1. 28, 24. 4. 28 und 11. 7. 28 aufgestellt.[28]) In diesen Fällen handelt es sich meist um die Entscheidung der Frage, ob und wann eine Bilanzberichtigung aus steuerlichen Gründen zulässig ist, und zwar gegebenenfalls auch rückwirkend (von der Steuereröffnungsbilanz aus). Der R. F. H. hat den Grundsatz aufgestellt, dass eine Bilanz, die gegen die Grundsätze ordnungsmässiger kaufmännischer Buchführung verstösst, für Steuerzwecke berichtigt werden kann, gegebenenfalls sogar berichtigt werden muss. Daraus ergibt sich, dass die Handelsbilanz grundsätzlich auch die Steuerbilanz (§ 13 Eink. St. G.) ist.

Aus der Fülle der Veröffentlichungen über die Steuerbilanz und die sich daraus ergebenden Fragen sollen hier nur die grundsätzlichen Auslassungen von Haussmann „Verlustvortrag, Steuerbilanz und Handelsbilanz" in der vom R. M. d. F. herausgegebenen Schrift „Zusammenhänge zwischen Steuer und Betriebswirtschaft" Berlin 1928 C. Heymann Verlag und M. Lion „Wahre Bilanzen" Berlin 1927 C. Heymann Verlag genannt sein; (hier folgt nur Gegenüberstellung dieser beiden grundsätzlichen Einstellungen zum Problem), ferner M. Lion in St. und W. 1928 S. 1091 ff.

Über den Erfolgscharakter der Einkommensteuerbilanz ist man sich im Bilanzsteuerrecht einig.[29]) Streit herrscht, wie die kritischen Äusserungen von Fürnrohr in St. und W. 1927 S. 665 ff beweisen, nur über die Technik der steuerlichen Erfolgsrechnung. Fürnrohr will sie restlos im Sinne der dynamischen Bilanz-theorie durchgeführt wissen, während die Rechtssprechung des R. F. H., Kennerknecht und andere Autoren an einer juristisch überliefer-

---

[27]) Vergl. hierzu Lion St. und W. 1928 S. 1073.

[28]) Vergl. Eildienst der D. St. Ztg. 1928 Nr. 6, 12 und 17.

[29]) Pissel und Koppe „Eink. St. G. von 1925"; Fürnrohr St. u. W. 1927 S. 665; Lion Z. f. B. 1928 S. 487.

ten und geläufigeren statischen Bilanzerfolgsermittlung festhalten.[30]) Die statische Erfolgsermittlung ist im folgenden zu verstehen als der Vergleich der Anfangs- und Schlusskapitalien zuzüglich Privatentnahmen usw. im Gegensatz zur üblichen Verlust- und Gewinnrechnung der doppelten Buchführung.

Wenn sich auch bei restlos richtiger Durchführung beider Ermittlungsmethoden keine materiellen Folgen für künftige Erfolgsberechnungen einsehen lassen, so ist Fürnrohr wohl darin zuzustimmen, dass man in dem technischen Problem der steuerlichen Erfolgsberechnung mehr als eine im Belieben des Einzelnen stehende Geschmacksangelegenheit erblicken sollte. Es wird für das Bilanzsteuerrecht unumgänglich notwendig sein, sich ernstlich mit den Lehren der betriebswirtschaftlichen Dynamiker zu befassen.

Die Technik der doppelten Buchführung, nur diese Buchführungsform kommt für die Körperschaften des Handelsrechts in Frage, beeinflusst jeden erfolgswichtigen Vorfall nach zwei Seiten hin.

1. In der sog. Zahlungsreihe (Konten für Zahlungsverrechnung Bank, Postscheck, Kasse, Accepte usw.)
2. In der sog. Leistungsreihe (Konten für Leistungsverrechnung Waren, Maschinen, Löhne, Zinsen, usw.)

Zwischen diesen oder innerhalb dieser Zahlungsreihen spielt sich jeder einzelne Geschäftsvorgang ab. Die gesetzliche Bilanzaufstellung stellt einen Schnitt dar durch die organisch geführten Erfolgsrechnungen. Dieser Schnitt durch das Erfolgsbild muss sogleich wieder nach Erledigung der augenblicklichen Bilanz- bezw. Gewinnaufnahme „retuschiert“ werden. Darum knüpft die künstlich aus dem Erfolgsbild herausgenommene Bilanzaufnahme auch wieder an die organische Erfolgsrechnung an, indem die ursprüngliche Korrektivziffer durch Einsetzung eines erneuten Korrektivpostens auf der Gegenseite in gleicher Höhe wieder ausgeglichen wird. Das Einsetzen der Korrektivziffer war notwendig, um aus dem laufenden Betrieb ein abgeschlossenes Erfolgsbild zu erhalten. Damit wird die laufende Erfolgsrechnung wieder ins Gleichgewicht gebracht. Der Grundsatz, nach dem sich dieser bilanztechnische Korrektivvorgang ständig bei allen Jahresbilanzierungen wiederholt, ist der der Bilanzkontinuität.[31])

[30]) Vergl. Kennerknecht D. St. Ztg. 1925 Sp. 874.

[31]) Vergl. Mirre Komm. zum Körp. St. G. von 1925 Anm. 15 zu § 15.

Das gleiche gilt im Prinzip auch für die steuerliche Erfolgsrechnung.

Es entspricht dem Wesen des in § 12 und 13 Eink. St. G. geprägten Gewinnbegriffs, dass die Korrektur der Einnahmen- und Ausgabenrechnung im Rahmen einer organisch zusammenhängenden Rechnungslegung vorzunehmen ist. Für die handelsrechtliche Körperschaft, die ja gesetzlich immer zur doppelten Buchführung also auch zur Einnahmen- und Ausgabenrechnung verpflichtet ist, gilt das im besonderen Masse. Diejenigen Kaufleute, die nur die einfache Buchführung kennen, müssen den steuerrechtlichen Erfolg ebenfalls innerhalb einer einheitlichen Vermögensrechnung zum Ausweis bringen, weil andernfalls die Bilanzkontinuität gefährdet ist. Für das Einkommensteuerrecht, das im Gegensatz zum Handelsrecht alle Bilanzen der buchführenden Kaufleute als Erfolgsbilanzen ansieht, ist aus der gesetzlichen Vorherrschaft des dynamischen Bilanzgewinnbegriffes mit zwingender Logik zu folgern, dass die steuerliche Erfolgsrechnung ein in einheitlicher ungetrennter Form zusammenhängendes Gewinn- und Verlustbild darstellen muss.

Eine Erfolgsbilanz muss, gleichviel ob hinter ihr eine einfache oder doppelte Buchführung steht, den steuerlichen Erfolg organisch zum Ausweis bringen, sonst ist sie ebenso undenkbar wie eine Aktienbilanz, die den Gewinn oder Verlust nicht ausweisen würde. (§ 261a Abs. 2 H. G. B.) Das mindeste, was auch von der Steuerbilanz zu fordern ist, ist also Wahrung der Form derart, dass sie sich als Bilanz ständig und mühelos im Rahmen der Bilanzkontinuität bewegt. Sonst ist die steuerliche Erfolgsrechnung als Bilanz lückenhaft, und das gilt namentlich für das Kapitalkonto, sei es als Kapitalguthaben, oder sei es als eine Kapitalüberschuldung oder als Unterbilanz ausgewiesen. Gerade bei den Methoden der Erfolgsberechnung nach Art der einfachen Buchführung wird ersichtlich, dass auch für das Eigenkapital die Bilanzkontinuität zu wahren ist.

Es kann der herrschenden Auffassung nicht entsprechen, dass in § 172 A. O. nur von den handelsrechtlich unberichtigten Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen die Rede sein solle, vielmehr ist auch bei der Auslegung der steuerlichen Bilanzbegriffe und Bilanzformen der steuerliche Zweck, der mit diesen besonderen Bilanzen erreicht werden soll, zu berücksichtigen. (§ 9 AO) Im einzelnen ist daran festzuhalten:

1. Für die Körperschaft ruht die steuerliche Gewinnermittlung überwiegend auf dem dynamischen Element, wie es die V. u. G. Rechnung primär zum Ausdruck bringt. Die Bilanz ist zwar gesetzlich bedingt, im übrigen aber nur technisches Hilfsmittel, nicht absolut wesentlich für die steuerliche Gewinnermittlung. (vergl. §§ 12, 13 Eink. St. G.)

2. Die Pflicht zur Aufstellung besonderer Steuerbilanzen bezw. Steuer-, Gewinn- und Verlustrechnungen ist aus § 172 A.O. mit zwingender Logik zu folgern, denn der Begriff der unverkürzten Bilanz in § 172 A. O. ist ein relativer, sodass darunter auf dem Gebiete des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts nur die berichtigten Handelsbilanzen verstanden werden können. (§ 9 A. O.)

3. Die Steuerbilanz muss in einer einheitlichen und ungetrennten Form aufgestellt werden, sodass der ausgewiesene Gewinn einer ergänzenden Korrektur ausserhalb des Rahmens der bilanzmässigen Erfolgsberechnung nicht mehr bedarf. Die Entgegnungen Fürnrohrs a. a. O. zeigen, dass jede zu starke statische und nicht primär dynamisch orientierte Erfolgsrechnung zwar materiell richtige, hier und dort aber doch unbefriedigende starre Lösungsversuche zur Folge haben muss. Auf die bilanzsteuerrechtlichen Gesichtspunkte, die zu einer immerhin weitgehenden Anpassung an die dynamische Betrachtungsweise zwingen, hat Lion treffend hingewiesen. [32]) Durch die statisch notwendigen Gewinnkorrekturen wird das Kapital der Steuerbilanz zu einer beweglichen Verrechnungsstätte für steuerpflichtige Ausgaben und steuerfreie Gewinne.

Diese Vornahme der statischen Erfolgskorrekturen ist praktisch unendlich mühevoller als die dynamische Korrektur der V. und G. Rechnung. Das bestärkt die Auffassung, dass die V. und G. Rechnung das primäre Element der steuerlichen Erfolgsrechnuug darstellt, und die Bilanz nur deren rechnerische Richtigkeit bestätigen soll. Diese Auffassung ist mit den Bestimmungen des § 13 Eink. St. G. nicht vereinbar, denn danach ist die Bilanzrechnung die primäre Rechnung. Die Ausführungen Fürnrohrs insbesondere auch diejenige Kennerknechts leiden unter der zu starken Betonung der handelsrechtlichen Reservekonten.

Leitender Gesichtspunkt für die Korrektur des Handelsbilanzgewinnes muss sein, sich auf die V. und G. Rechnung

[32]) Lion, Z. f. B. 1928 S. 487.

zu stützen, und von dort auszugehen. Alsdann müssen alle Posten aus den Büchern oder bedeutsamen Urkunden, Steuerbescheiden usw. festgestellt werden, die die steuerliche Erfolgsrechnung weder als Kosten noch als Gewinn berühren dürfen. Von den so ermittelten Posten müssen die effektiven Ausgabebeträge herausgenommen werden, die das Vermögen wertmässig erhöhen. (§ 18 Eink. St. G.) Nach Bereinigung der handelsrechtlichen V. und G. Rechnung steht der steuerliche Erfolg (Gewinn oder Verlust) als bekannt fest. Die Steuerbilanz ist sodann durch Einsetzung des Saldos, Reserveeigenkapital auf der Passivseite oder des Saldos Eigenkapitalverlust auf der Aktivseite auf die statische Bilanzgleichung Aktiva = Passiva zu bringen. Das Reserveeigenkapital enthält automatisch den Niederschlag aus den festgestellten und um die Kosten des § 18 Nr. 1 Eink. St. G. gekürzten Beträge. Man kann also das Reserveeigenkapital als eine Art bewegliches Kapitalkonto ansprechen, oder es mit einem flussartigen Ausströmungs- und Sammelbecken vergleichen für alle wesentlichen Korrektivbeträge. Sein Inhalt ist ein Durcheinander von offenen Reserven, (§ 262 H. G. B.) Sanierungs- oder Buchgewinnen.

Welche Abweichungen der steuerlichen Gewinnberechnung sind in die Steuerbilanz aufzunehmen? Nach dem Standpunkt des R. F. H. gehören in die Steuerbilanz lediglich die das Vermögen berührenden steuerlichen Wertkorrekturen, die also nicht für den steuerbaren Gewinn des einen Jahres, sondern darüber hinaus bis zum Ausscheiden des betreffenden Vermögensbestandteils aus dem Vermögen des Unternehmens von steuerlicher Bedeutung sind. Die Zurechnungen zum Gewinn (die nicht abziehbaren Ausgaben) und die Abzüge vom Gewinn (z. B. Schachteldividenden) dagegen seien in der Steuerbilanz nicht zu berücksichtigen. Nach den Vorschlägen von Fürnrohr [33]) wären alle steuerlichen Gewinnberechnungskorrekturen in der Steuerbilanz zum Ausdruck zu bringen, sodass die Steuerbilanz den steuerbaren Gewinn ausweisen würde. Da sowohl die Einkommensteuerbilanz als auch die Körperschaftsteuerbilanz eine Erfolgsbilanz ist, würde sie auf diese Weise in der Steuerbilanz den steuerlich richtigen Erfolg zur Darstellung bringen.

---

[33]) Fürnrohr „Unterbilanz und Steuer“ St. und W. 1927 S. 651.

Die materiellen Folgen dieser Verschiedenheit in der Auffassung der Steuerbilanz sind gross. Bei dem Verfahren des R. F. H. kommt die Steuerbilanz nicht der ganze steuerbare Reingewinn zur Ausweisung, denn die Zurechnungen zum Gewinn (wegen der nicht abziehbaren Ausgaben § 17 Körp. St. G.) und die Abzüge vom Gewinn (z. B. nach § 11 /3 Körp. St. G.) werden nach seinem Standpunkt in der Steuerbilanz nicht berücksichtigt, sondern ausserhalb der Steuerbilanz dem Steuerbilanzgewinn zu bezw. von ihm abgesetzt. Damit erhalten wir zwei verschiedene Teile des steuerbaren Reingewinns, einen der in des Steuerbilanz steht, uud einen weiteren, der ausserhalb der Steuerbilanz errechnet wird. Da sich nun aber die Handhabung des Verlustabzugs im Rahmen der Steuerbilanz abspielt, und bei diesem Verfahren nur ein Teil des gesamten steuerbaren Gewinnes in der Steuerbilanz steht, so kann hiernach auch nur dieser privilegierte Teil des steuerbaren Gewinnes zur Beseitigung eines Verlustvortrags verwendet werden.

C. Die Rechtsgedanken des R. F. H. zum Verlustvortrag unter besonderer Berücksichtigung der teilweise gegensätzlichen Auffassung des R. M. d. F.

In dem Erlass des R. M. d. F. vom 9. 7. 29. Reichst. Bl. 1929 S. 415, der die Handhabung des Verlustvortrags erläuterte, wurde unter A II 2 d die Auffassung vertreten, dass entsprechend dem Wortlaut des Gesetzes der Verlustvortrag nur zulässig sei für Beträge, die zur Beseitigung des Verlustes verwendet worden sind, d. h. als die durch den Verlust herbeigeführte Minderung des Betriebsvermögens beseitigt wird. Diese Auffassung wurde auch im Schrifttum vertreten. [34])

[34]) Der Auslegung des R. M. d. F. haben beigepflichtet: Kennerknecht-Pissel in ihrer Schrift über den Verlustvortrag S. 46, ferner Kennerknecht „Zweifelsfragen zum abzugsfähigen Verlustvortrag“ Steuerarchiv 1930 S. 67, Kühn „Das Eink. St. G.“ 5. Aufl. S. 198 ff., Hefner in Erg. B l. zu Strutz Komm. zum Eink. St. G. S. 143 ff., Evers in seinem Erg. Bd. zum Komm. zum Körp. St. G. S. 153. Andere wie z. B. Pick in den Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer Berlin 1929 S. 770 haben die Auslegung zwar als sehr unerfreulich bezeichnet, aber keine Möglichkeit gesehen sie ablehnen zu können. Die gegenteilige Ansicht vertrat u. a.

In einer Verordnung vom 18. 5. 30 Reichs. Min. Bl. 1930/379 hat der R. M. d. F. seine Auslegung der Verlustvortragsbestimmung nochmals bestätigt, allein zur Beseitigung von Härten, wie oben angeführt, bei ihrer Anwendung den Verlustvortrag für die ersten RM. 15000 des Verlustes auch zugestanden, wenn der Gewinn entnommen worden ist.

Die Bedenken, die gegen diese Auslegung erhoben wurden, insbesondere der sozialpolitische Einwand, dass die Inhaber der kleinen oder mittleren Betriebe mangels Kapital zur Beseitigung der eingetretenen Verluste meist nicht in der Lage seien, also die Vergünstigung des § 15 Abs. 1 Ziff. 4 nicht erlangen könnten, wurden nach den Ausführungen des Ergänzungserlasses vom 18. 5. 30 S. 2209/7 anscheinend später auch vom Ministerium in gewissem Umfang als berechtigt anerkannt. Auch der R. F. H. hatte diese Verordnung zu beachten, vorausgesetzt dass er sich der Meinung anschloss, dass Entnahmen des Gewinnes im Gewinnjahr die Anrechnung des früheren Verlustes überhaupt ausschliessen, falls das Betriebsvermögen sich durch die Entnahmen minderte.

In der Entscheidung VI A 1268/30 vom 8. 8. 30 hat der der R. F. H. die Auslegung des R. M. d. F. für unzutreffend erklärt und sich zu der Auffassung bekannt, dass bei den der Einkommensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen die Beseitigung des Verlustes in dem für den Ausgleich in Frage kommenden Steuerabschnitt nicht Voraussetzung des Verlustabzugs sei. In der Begründung bezieht sich der R. F. H. auf die Entstehungsgeschichte des Verlustvortrags. Er beanstandet, wie Glaser in seinem Artikel „Der R. F. H. zum Verlustvortrag“ D. St. Bl. 1930 S. 983 die Auslegung des R. M. d. F. als mit den Grundtendenzen des Verlustvortrags, als einer Forderung der Gerechtigkeit und des sozialen Empfindens, in unlösbarem Widerspruch stehend. Diese Einschränkung des Verlustvortrages, sagte er, könne dahin führen, dass die leistungsschwachen Steuerpflichtigen, die in einem Gewinn-

---

Mertens in der Frank. Ztg. Abenbl. vom 23. 12. 29, Bühler in Besprechung der Schrift von Kennerknecht-Pissel Jur. W. 1930 S. 340 allerdings nur für die Einkommensteuer. Er führt aus: „In der Steuerbilanz gleiche Gewinn ohne weiteres einen entsprechenden Verlust des Vorjahres aus“. Gegenteiliger Ansicht waren ferner Mirre in St. und W. 1930 Sp. 145 ff. und in der Zeitung für Steuerfragen 1930 S. 120, besonders aber auch Glaser „Der R. F. H. zum Verlustvortrag, D. St. Bl. 1930 S. 983.

jahr den Gewinn zur Bestreitung ihres Lebensunterhaltes benötigen, und die infolge ihrer wirtschaftlich bedrückten Lage weder im Stande sind, ihrem Betrieb im rechten Zeitpunkt Mittel zu entnehmen, um sie später wieder einzulegen, noch ihm Mittel aus ihrem sonstigen Vermögen oder unter Inanspruchnahme ihrer Kreditfähigkeit zuzuführen, um sie später wieder zu entnehmen, der festumgrenzten Rechtswohltat jener Bestimmungen überhaupt verlustig gingen, und günstigstenfalls im Rahmen des billigen Ermessens nach § 56 Eink. St. G. eine steuerliche Entlastung erfahren könnten. Dazu kommt noch, dass die Durchführung der Bestimmungen über den Verlustvortrag im Sinne der Auffassung des R. M. d. F. zu einer Fülle von Reibungen zwischen den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen und damit zu einer erheblichen Erschwerung der Veranlagung führen müsste.

Nachstehend soll unter besonderer Berücksichtigung des Urteils vom 8. 8. 30 der Versuch gemacht werden, die Rechtsgedanken, die heute beim Verlustvortrag zu beachten sind, in knappen Sätzen zusammenzufassen und zu erläutern. Der Unterschied gegenüber der abweichenden Auffassung des R. M. d. F. soll dabei gezeigt werden.

1. Für die Ermittlung des vortragsfähigen Verlustes ist der gewerbliche (landwirtschaftliche) Verlust im Steuerabschnitt der Entstehung zunächst nach § 7 Abs. 3 Eink. St. G. mit evtl. anderen Einkommensarten und mit den vom Gesamtbetrag abzuziehenden Ausgaben auszugleichen. Dabei sind wohl die Sonderleistungen, nicht aber der steuerfreie Einkommensteil und die Familienermässigungen zu berücksichtigen. Hat ein buchführender Gewerbetreibender in dem Steuerabschnitt der Entstehung eines Verlustes noch Einkommen anderer Art bezogen, so geht der Verlust als abzugsfähiger Verlustvortrag nur insoweit auf den nächsten Steuerabschnitt über, als er nicht aufgrund des § 7 Abs. 3 Eink. St. G. durch die Ergebnisse bei den anderen Einkommensarten ausgeglichen wird.

Beispiel.

Die steuerliche Einkommensermittlung für den Steuerabschnitt 1929 führt bei einem buchführenden Gewerbetreibenden zu folgenden Ergebnissen:

Verlust aus Gewerbetrieb	RM.	8000
Verlust aus Vermietung		2000
Reineinkommen aus Kapitalvermögen		3000
Sonderleistungen		500
Verlust 1929	RM.	7500

Der Verlust aus Gewerbebetrieb kann hiernach nicht nur mit dem Betrag von RM. 8000 ./. (RM. 3000 ./. 500) = RM. 5500, sondern mit dem sich bei dem Gesamtausgleich ergebenden Betrag von RM. 7500 für den nächsten Steuerabschnitt als abzugsfähig vorgetragen werden. Nur wenn sich sowohl ein Verlust aus Gewerbebetrieb oder Landwirtschaft, als auch beim Ausgleich nach § 7 Abs. 3 ein Minuseinkommen ergibt, ist ein vortragsfähiger Verlust vorhanden und zwar in Höhe des niedrigeren der beiden Beträge, (einerseits gewerblicher oder landwirtschaftlicher Verlust, andererseits Minuseinkommen) Urteil des R. F. H. vom 8. 8. 30 VI A 1268/30 Reichsst. Bl. 1930 S. 683.

Bei Einkommensteuerpflichtigen soll nach dem Erlass des R. M. d. F. vom 18. 5. 30 S. 2207/7 eine Versteuerung nach dem Verbrauch in den Jahren nicht stattfinden, in denen der vorgetragene Verlust vom Einkommen abgezogen wird. Nur für die Jahre, in denen ein Verlust erstmalig entsteht, bleibt es hinsichtlich der Besteuerung nach dem Verbrauch bei den bisherigen Bestimmungen, die jedoch nicht engherzig ausgelegt werden sollen. (Ebenso R. F. H. in Urteil vom 16. 3. 32 VI A 159/32)

Die Abzugsfähigkeit der Sonderleistungen leuchtet ein, da der buchmässig ermittelte Verlust insoweit nicht ausgeglichen werden kann, als das an sich vorhandene sonstige Einkommen dieses Steuerabschnitts durch Sonderleistungen bereits vermindert worden ist.

Beispiel:

Verlust aus Gewerbebetrieb	RM.	7000
Einkommen aus Vermietung		4000
Sonderleistungen		1000
./. Einkommen	RM.	4000

Eine ähnliche Berechnung würde sich ergeben, wenn Schuldzinsen zu berücksichtigen gewesen wären. Wäre dagegen auch noch der steuerfreie Einkommensteil zu berücksichtigen, so wäre der vortragsfähige Verlust um RM. 720 höher.

2. Der Verlust ist vortragsfähig d. h. ausgleichsfähig, gleichgültig ob die durch den Verlust herbeigeführte Minderung des Betriebsvermögens wiederum beseitigt wurde etwa durch Einlagen, oder durch Stehenlassen des Gewinns.

Verlust aus 1928 RM. 100000
steuerpfl. Gewinn 1929 120000
Hiervon sind RM. 58000 entnommen worden, während RM. 62000 im Betriebsvermögen verblieben. Die massgebende Berechnung ist folgende:

Verlust 1928	RM.	100000
steuerpfl. Gewinn 1929		120000
steuerpfl. Einkommen 1929	RM.	20000

vortragsfähiger Verlust aus 1928 für 1930 RM. —.—

Dagegen gestaltet sich die Berechnung nach dem Erlass des R. M. d. F. wie folgt:

Verlust aus 1928		RM.	100000
steuerpfl. Gewinn 1929			120000
ausgleichsfähig im Jahr 1929			
a) entsprechend der Verordnung vom 18. 5. 30	RM. 15000		
b) zur Beseitigung des Verlustes verwandt	62000		77000
steuerpflichtiges Einkommen 1929		RM.	43000

Verlustvortrag aus 1928 für 1930
RM. 100000 ./. 77000 = RM. 23000

3. Der vortragsfähige Verlust ist grundsätzlich von dem nach § 7 Abs. 3 Eink. St. G. ermittelten Gesamteinkommen des oder der folgenden Steuerabschnitte, nicht von der entsprechenden Einkommensart, vor Abzug des steuerfreien Einkommensteil und der Familienermässigungen abzusetzen. Der erwähnte Erlass des R. M. d. F. vom 9. 7. 29 vertrat die Auffassung, dass der vortragsfähige Verlust mit der entsprechenden positiven Einkommensart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehe, und somit der Abzug des vortrags-

fähigen Verlustes zunächst bei der entsprechenden positiven Einkommensart zu erfolgen habe. Die Streitfrage ist praktisch ohne Bedeutung, falls nach Vornahme des Verlustausgleichs noch positives Einkommen (bezw. RM. —.— für den fraglichen Steuerabschnitt) übrig bleibt.

Beispiel:

Verlust aus 1928	RM.	10000
gewerblicher Gewinn 1929		6000
Einkommen aus Vermietung		7000
Einkommen aus Kapitalvermögen		5000
Sonderleistungen		1000
Einkommen 1929	RM.	17000
Verlustausgleich		10000
steuerpfl. Einkommen 1929	RM.	7000
Verlustvortrag aus 1928 für 1930		—.—

oder

Verlustvortrag aus 1928	RM.	10000
gewerblicher Gewinn aus 1929 6000 ./. 6000		—.—
Einkommen aus Vermietung		7000
Einkommen aus Kapitalvermögen		5000
Sonderleistungen		1000
Einkommen 1929		11000
Rest des Verlustvortrags 1928		4000
steuerpfl. Einkommen 1929		7000
Verlustvortrag aus 1928 für 1930		—

Ihr Einfluss auf den vortragsfähigen Verlust zeigt sich aber, wenn in dem Steuerabschnitt, der auf das Verlustjahr folgt, der vortragsfähige Verlust

1. überhaupt nicht ausgeglichen werden kann (weil das Ergebnis dieses Steuerabschnitts an sich schon negativ ist) oder
2. nur zum Teil ausgeglichen werden kann.

Beispiele:

Zu 1)

Verlust aus 1928	RM.	20000
Gewinn aus Gewerbebetrieb 1929		10000
Verlust aus Vermietung		12000
Sonderleistungen		1000
Verlust 1929	RM.	3000

Zu 2)

Verlustvortrag 1928	RM.	20000
Gewinn aus Gewerbebetrieb 1929		10000
Verlust aus Vermietung		3000
Sonderleistungen		1000
Einkommen 1929	RM.	6000

Zu 1)

Verlustvortrag 1928 bis 1930	RM.	20000
dagegen nach dem Erlass vom 9.7.29 Reichsst. Bl. 1929 S. 415		
Verlustvortrag aus 1928	RM.	20000
Gewinn aus Gewerbebetrieb 1929 RM. 10000 ./. 10000		—
Verlust aus Vermietung		12000
Sonderleistungen		1000
Verlust 1929	RM.	13000
Verlustvortrag aus 1928 für 1930	RM.	10000

Zu 2)

Verlust 1928 ausgleichsfähig mit steuerpfl. Einkommen 1929	RM.	6000 —
Verlustvortrag 1928 für 1930 RM. 20000 ./. 6000	RM.	14000
Dagegen nach dem Erlass Verlustvortrag aus 1928		20000
Gewinn aus Gewerbebetrieb 1929 RM. 10000 ./. 10000		—

Verlust aus Vermietung		3000
Sonderleistungen		1000
Verlust 1929	RM.	4000
Verlustvortrag 1928 für 1930		10000

Als Ergebnis wohl Freiveranlagung in beiden Fällen dagegen ganz verschiedene Berechnung des Verlustvortrags für 1930.

Ein Verlust kann, wie bereits oben erwähnt, nicht abzugsfähig auf den nächsten Steuerabschnitt übergehen, soweit er bereits bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens für den Steuerabschnitt seiner Entstehung mit den Ergebnissen anderer Einkommensarten ausgeglichen wurde. Hier entsteht die Frage, weshalb bei Berechnung des Verlustvortrags überhaupt die Anrechnung der sonstigen Einkünfte erfolgt, wenn nach Auslegung des R. M. d. F. der Zweck der Einführung des Verlustvortrags die Erhaltung des Betriebsvermögens und damit der Leistungsfähigkeit der wirtschaftlichen Unternehmung als solcher ist. Die Auslegung des R.M.d.F. wird allerdings gestützt durch Zitierung des § 7 Abs. 3 Eink.St.G. im neuen Gesetz. Während ein Verlust aus Gewerbebetrieb im Entstehungsjahr mit den Einkünften aus anderen Einkommensarten aufzurechnen ist, ist in den nächstfolgenden Jahren die Verrechnung des Verlustvortrags mit anderen als gewerblichen Einkünften nicht statthaft. Dies führt dazu, dass an sich die gewinnmindernden Verlustvorträge die Wirkung der Abzugsfähigkeit verlieren, wenn sie nicht innerhalb zweier Jahre durch gewerbliche Gewinne ausgeglichen werden. Praktisch ist also die Anrechnungsfähigkeit des Verlustvortrages in solchen Fällen bedeutungslos. Für die Beschränkung auf zwei Jahre sprechen nur fiskalische Gründe. Diese stehen aber jeder wirtschaftlichen Betrachtungsweise entgegen. Es steht zu befürchten, dass die Steuerpflichtigen zur Selbsthilfe greifen, um diese Vorschrift zu umgehen. So könnte man auf den Gedanken kommen, einen Verlustvortrag durch Höherbewertung von Waren zu beseitigen, oder man unterlässt Abschreibungen mit der Begründung, dass die Bewertung des Anlagekapitals zu Anfang des Wirtschaftsjahres dem gemeinen Wert des Anlagekapitals zu Ende des Wirtschaftsjahres entspräche. Auf die Frage unterlassener Abschreibungen soll später noch eingegangen werden.

4. Bei den Verlustvorträgen aus den beiden vorhergehenden Steuerabschnitten ist stets zuerst der ältere Verlust auszugleichen. Die folgerichtige Durchführung dieses Grundsatzes verlangt, dass, wenn im laufenden Steuerabschnitt neben anderen positiven Einkünften wiederum ein gewerblicher (landwirtschaftlicher) Verlust entstanden ist, das gesamte Einkommen dieses Steuerabschnitts ohne Berücksichtigung des laufenden gewerblichen (landwirtschaftlichen) Verlustes zu ermitteln ist.

Verlustvortrag 1928 für 1930	RM.	14000
Gewerblicher Verlust 1930		4000
Einkommen aus Vermietung		5000
Einkommen aus Kapitalvermögen		3000
Sonderleistungen		1000

Würde hier entsprechend dem zu 3) aufgestellten Grundsatz zunächst das Gesamteinkommen 1930 ermittelt, so ergäbe sich ein Minuseinkommen 1930 von RM. 3000. Der Verlust aus 1928 könnte in diesem Steuerabschnitt überhaupt nicht ausgeglichen werden, und wäre somit für den Verlustausgleich endgültig verloren. Statt dessen muss nach obigem Grundsatz zunächst das positive Einkommen des Jahres 1930, wie es sich ohne Berücksichtigung des gewerblichen Verlustes berechnet, RM. 8000 ./. 1000 = RM. 7000) mit dem Verlust aus 1928 ausgeglichen werden, also RM. 7000 ./. RM. 14000 = RM. 7000. Hier sind also noch RM. 7000 zum Ausgleich gelangt, während die restlichen RM. 7000 Verlust aus 1928 für den weiteren Ausgleich endgültig verloren sind. Der Verlust des Jahres 1930. kann in voller Höhe für die beiden folgenden Steuerabschnitte vorgetragen werden. Betrachtet man diese in dem Urteil vom 8. 8. 30 aufgestellten Grundsätze in ihrer Gesamtheit, so ist das Bestreben, stets das für den Steuerpflichtigen günstige Ergebnis zu erreichen, unverkennbar.

D. Der Verlustvortrag der Körperschaftsteuerpflichtigen nach bisherigem und geltendem Recht.

1. Die Bestimmungen des bisherigen § 15 Nr. 3 Körp. St. G. und Überblick über die bedeutendsten Einwände, die gegen diese Bestimmung erhoben wurden.

Wie oben bereits mehrfach erwähnt, durften bei Erwerbs-

gesellschaften aufgrund des § 15 Nr. 3 Körp. St. G. bei Ermittlung des Einkommens bis 1931 die Beträge steuerfrei abgesetzt werden, die zur Beseitigung eines aus einem früheren Jahre stammenden Verlustes verwendet wurden, durch den das Grund- oder Stammkapital angegriffen war. (Unterbilanz) Ob und in welcher Höhe ein Verlust gegeben war, bestimmte sich nach den Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens. (§ 13 und 17 Körp. St. G., § 12—17 Eink. St. G., 19—21 Eink. St. G.) Entgegen dem Wortlaut des für die Gewinnermittlung massgebenden § 13 Eink. St. G. sollte, wie der R. F. H. in seinem Gutachten vom 15. 2. 27 betonte, bei der Ermittlung des Gewinns von dem steuerlich richtig berechneten Betriebsvermögen am Ende des zu veranlagenden Steuerabschnitts nicht das steuerlich richtig berechnete Betriebsvermögen am Ende des vorigen Steuerabschnitts, sondern das steuerlich richtig berechnete Betriebsvermögen zu Beginn des zu veranlagenden Steuerabschnitts abgezogen werden.

In § 95 der Ausführungsbestimmungen vom 8. 5. 26 zum Körperschaftsteuergesetz ist angeordnet worden, dass im Falle der Freiveranlagung dem Steuerpflichtigen die Freistellung mitzuteilen war.

Je nachdem aus früheren Gewinnen ein Reservefonds gebildet worden war oder nicht, war der Verlust nicht oder nur begrenzt abzugsfähig, Wie man in § 15 Nr. 3 Körp. St. G. zu dieser Ansicht kam, zeigt sich in einer Entscheidung des R.F.H. Bd. 3 S. 333 ff. [35]) Der R.F.H. führt folgendes aus:

„Solange und soweit eine Gesellschaft in der Lage ist, den in einem Jahr eingetretenen Verlust unter Evidenzhaltung des Grundkapitals durch Auflösung ihrer Reservefonds abzudecken, ist es ihr möglich die Unterbilanz vor Beginn des neuen Geschäftsjahres verschwinden zu lassen. . . Der gesetzliche Reservefonds muss nach zwingender gesetzlicher Vorschrift, jeder andere soll dazu verwandt werden, Bilanzverluste auszugleichen. Die Gesellschaft kann das Überwiegen der Passiva über die Aktiva in der Bilanz und den daraus resultierenden Verlust verschwinden lassen, indem sie durch Abbuchung auf den Reservefonds die Gesamtsumme der Passiva verkleinert. Dass sie das auch tut, muss

[35]) vergl. auch O. V. G. Bd. 1 S. 291, Bd. 13 S. 103, Bd. 14 S. 280, Bd. 18 S. 450, R. F. H. Bd. 2 S. 81, S. 261.

bezüglich des gesetzlichen Reservefonds nach den gesetzlichen Vorschriften und kann bezüglich der freiwilligen Reserven als dem Gebrauch des ordentlichen Kaufmannes entsprechend von ihr verlangt werden."

Gesetzlich mag der Reservefonds vorgeschrieben sein, um das Grundkapital zu schützen, es in voller Höhe zu erhalten. Das H. G. B. lässt sich hierin allein von dem Gläubiger- bezw. Gesellschafterschutz leiten. Wirtschaftlich betrachtet ist der Zweck der Reservenbildung nicht allein darauf gerichtet, etwaige Verluste zu decken. Sie können gebildet sein, um die Kapitalkraft der Unternehmung zu stärken. Sie können auch unter Zwang zu Stande kommen, weil nicht über so viel flüssige Mittel verfügt wird, um den ganzen Gewinn auszuschütten. Die Reserven sind seitens der Unternehmung als neue Kapitaleinlagen der Gesellschafter aufzufassen. Der die Reserve bildende Gewinn ist der Unternehmung aus irgendwelchem Grunde verblieben. Sobald der Gewinn ausgewiesen und die Bilanz genehmigt ist, haben die Gesellschafter Anspruch auf den Gewinn. Soweit dieser nicht ausgeschüttet wird, ist er eine durch die Gesellschafter beschlossene Neuzuführung von Kapital. Es ist deshalb nicht möglich die Unterbilanz vor Beginn des neuen Geschäftsjahres verschwinden zu lassen. Durch Aufrechnung eines Verlustes von RM. 100000 gegen ein Reservefons von RM. 200000 würde in den späteren Bilanzen gesagt werden, dass die Gesellschafter nicht RM. 200000 neues Kapital durch den Reservefonds der Gesellschaft zugeführt hätten, sondern nur RM. 100000. Der Totalgewinn wird einen Betrag von RM. 100000 zu viel aufweisen. Diese verschiedene Behandlung des Verlustes, je nachdem er durch einen Reservefonds gedeckt werden konnte oder nicht (konnte der Verlust nur teilweise aus dem Reservefonds gedeckt werden, so war der überschiessende Teil als Unterbilanz abzugsfähig) musste eine ungleichmässige Steuerbelastung nach sich ziehen. Für die durch die Körperschaftsteuer herangezogene Leistungsfähigkeit konnte nicht ausschlaggebend sein, ob ein Reservefonds vorhanden war oder nicht, sondern nur allein der Gewinn.

Die im § 15/3 Körp. St. G. ausgedrückte Steuerpolitik war dem volkswirtschaftlichen Gesichtspunkt der Kapitalansammlung und damit der Stärkung des Betriebs zuwider. Die Unternehmungen, die den Gewinn regelmässig ausschütteten, waren steuer-

rechtlich günstiger gestellt, als solche, die den Gewinn ganz oder teilweise zur Kapitalstärkung oder zum Ausbau der Unternehmung zurückbehielten.

Die rein juristische Betrachtungsweise des Verlustes geht aus einer weiteren Entscheidung des R. F. H. Bd. 2 S. 81 hervor, in der ausgesprochen wird, dass ein Verlustvortrag bei den juristischen Personen nur dann, wenn kein Reservefonds vorhanden sei, möglich ist mit folgender Begründung:

„Den Gegensatz zum Gewinnvortrag bildet der Verlustvortrag; beschliesst eine Gesellschaft, die Unterbilanz eines Jahres, für die eine Deckung durch Reserven insbesondere bei Aktiengesellschaften durch den gesetzlichen Reservefonds (§ 262 des H. G. B.) nicht vorhanden ist, und die auch auf sonstige Weise z. B. durch Kapitalherabsetzung nicht beseitigt wird, in die Bilanz (das V. und G. Konto) des nächsten Jahres zu übertragen, so bildet dieser Betrag den Verlustvortrag. Ein Verlustvortrag ergibt sich regelmässig nur für Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, weil nur für diese Gesellschaften die Bestimmung besteht, (§ 261 Nr. 5, 288 320 Abs. 3 H. G. B., § 42 Nr. 4 G. m. b. H.) dass stets der Nominalbetrag des Grund- oder Stammkapitals in den Passiven der Bilanz zahlenmässig auszuweisen ist, demnach anders wie beim Einzelkaufmann der Jahresverlust formell nicht am Kapitalkonto abgezogen werden darf. Diese Evidenzhaltung des Grund- oder Stammkapitals bleibt aber ohne Einfluss auf das wirtschaftliche Erträgnis des betreffenden Jahres. Wie nun der zum Vortrag verwandte Gewinn wirtschaftlich zu dem Geschäftsgewinn und Bilanzgewinn des Jahres gehört, in dem er entstanden ist, nicht zu dem Gewinn des Jahres oder der Jahre, in die er übertragen wird, so bildet auch der von einer Bilanz zur anderen übertragene Bilanzverlust, oder der nach Deckung aus den Reserven oder auf andere Weise übrig gebliebene Teil des Bilanzverlustes (Verlustvortrag) wirtschaftlich einen Posten des Jahres, in dem er entstanden ist, nicht der Jahre, in die er übertragen ist."

Auch hier finden wir wieder, wie in der erwähnten Entscheidung ausgeführt, die Aufstellung des Grundsatzes, dass solange ein Reservefonds vorhanden ist, ein Verlustvortrag aus-

geschlossen ist. Wie wäre nun folgender Fall zu beurteilen: Eine Körperschaft habe einen Verlust von RM. 100000 erlitten, das Aktienkapital werde deshalb um RM. 100000 erhöht. Unter diesen Umständen dachte der Fiskus nicht daran, einen Verlustvortrag nicht anzuerkennen, da ein Reservefonds nicht vorhanden war, weil ferner der um RM. 100000 erhöhte Nominalbetrag des Aktienkapitals in den Passiven der Bilanz zahlenmässig zum Ausdruck kommt. Wenn aber ein Reservefonds von RM. 100000 vorhanden wäre, dann wäre ein Verlustvortrag ausgeschlossen, weil eine Deckung durch diesen möglich wäre. In dieser Überlegungsweise zeigt sich das juristisch-formelle, das von einem bestimmten Rechtszustand, nicht aber von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeht. Die RM. 100000 Reservefonds sind wirtschaftlich betrachtet ebenso, wie die Erhöhung des Stammkapitals um RM. 100000 eine Neuzuführung von Kapital. Vom wirtschaftlichen Standpunkt aus haben in beiden Fällen die Aktionäre dieselbe Beteilung an der Aktiengesellschaft, wobei es gleichgültig ist, in welche Form diese gekleidet ist. Fassen wir den Reservefonds als ein Darlehen auf, was der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht entgegensteht, so finden wir einen ähnlichen Zustand in § 6c Kap. Verk. St. G. Hier wird unter gewissen Voraussetzungen die Gewährung von Darlehen oder der Erwerb von Forderungen an die Gesellschaft durch die Gesellschafter als Beteiligung an der Gesellschaft aufgefasst. Bei dem Reservefonds handelt es sich ebenfalls um ein Darlehen, eine Forderung an die Gesellschaft. Reservefonds und Darlehen sind wirtschaftlich keine Gegensätze. Wie ein gegebenes Darlehen, ebenso wenig macht ein Reservefonds einen Verlustvortrag unmöglich. Durch die Anrechnung des Verlustes auf einem Reservefonds zwang der Gesetzgeber die Aktionäre, auf einen Teil der durch die Bildung des Reservefonds gegebenen Beteiligung zu verzichten. Er kürzte ihnen in ungerechtfertigter Weise ihren Anteil. Die Rücksicht, die er auf das Grund- oder Stammkapital nahm verdiente auch der Reservefonds, der eine weitere Beteiligung an der Unternehmung darstellt.

Dass bisher ein Verlustvortrag nur bei den Unternehmungen, die eine juristische Person darstellen möglich war, entstammte auch rein juristischer Betrachtungsweise, und erklärt sich aus den unterschiedlichen Vorschriften, die das H. G. B. für die Einzelunternehmungen und den diesen gleich gestellten Gesellschaften und den rechtsfähigen Unternehmungen gibt. Bei den Einzelunternehmungen soll die Bilanz, wie bereits einleitend bemerkt,

nichts weiter bezwecken als eine Vermögensaufstellung. Die Folge davon ist, dass der Nominalbetrag des in die Unternehmung hineingesteckten Kapitals nicht ausgewiesen wird. Nach der Ansicht des Gesetzgebers ist Kapital gleich Wert der Unternehmung, sodass hier kein Gewinn oder Verlust in Erscheinung treten kann. Der Gewinn oder Verlust soll erst durch Vergleichung des End- und Anfangsvermögens gefunden werden. Da hier die Bilanz ausschliesslich statisch angelegt ist, und dem Gläubigerschutz dient, kann die Errechnung des Gewinns vernachlässigt werden. Durch die Bilanz soll nur gezeigt werden, welcher Wert in der Unternehmung steckt, ob Gewinn oder Verlust erzielt worden ist, kommt für die Gläubiger weniger in Betracht, da sie nach dem Vermögensstand nur die Kreditfähigkeit beurteilen wollen. Anders verhält es sich bei den juristischen Personen, die in der Bilanz einerseits den Erfolg im Interesse der Aktionäre, andererseits das Vermögen im Interesse der Gläubiger ausweisen müssen. Das Stamm- oder Grundkapital wird hier als fester Posten betrachtet, der grundsätzlich die Höhe des von den Gesellschaftern eingeschossenen Kapitals anzeigt, daneben im Reservefonds weiter kundgibt, welches Kapital der Unternehmung noch durch Verzicht auf Gewinnausschüttung gegeben wurde.

Bei den Einzelunternehmungen, O.H.G., K.G. ist es nicht anders, sobald man sie sich wie die juristischen Personen verselbständigt denkt. Die Einzelunternehmung bezw. O.H.G. usw. hat von dem oder den Unternehmern einen Betrag geliehen, mit dem sie arbeitet. Dieser Betrag wird in der Bilanz regelmässig ausgewiesen, wie das Nominalkapital der juristischen Personen. Wie dieses kann auch in der Unternehmung verbliebener Gewinn einem Reservefonds zugeführt werden, so dass das ursprüngliche Kapital stets ausgewiesen wird, daneben aber auch noch das neu zugeführte Kapital. Diese Summe (ursprüngliches Kapital plus neuzugeführtes Kapital) kann, wie in der Praxis geschieht, auch in einer Ziffer ausgewiesen werden. Das ursprüngliche Kapital ist dann eben erhöht worden, wie man auch das Grundkapital einer Aktiengesellschaft erhöhen kann. Wollen die Einzelunternehmer bezw. die Gesellschafter einer O.H.G. oder K.G. sich nicht selbst betrügen, so muss in der Erfolgsberechnung regelmässig die ganze Summe ursprüngliches und neu zugeführtes Kapital ausgewiesen werden. Ein Verlust darf nicht abgebucht werden, denn sonst würde der Totalgewinn um den

nicht vorgetragenen Verlust zu gross. Demnach ergibt sich ein Verlustvortrag in der Erfolgsrechnung nicht allein für die juristischen Personen, sondern auch für die Einzelunternehmungen.

Bei der Beratung des Einkommensteuergesetzes glaubte Popitz, den Ausgleich zwischen Verlust und Gewinn nicht zulassen zu können[36]), weil der Abzug von Verlusten mit dem Grundgedanken des Einkommensbegriffs in Widerspruch stehe, denn grundsätzlich werde das besteuert, was innerhalb eines bestimmten Zeitraumes verdient sei, auf die Ergebnisse der Vorjahre komme es nicht an[37]).

Es wurde der Einwand erhoben, dass durch die Zulassung des Verlustabzugs eine Differenzierung zwischen Gewerbetreibenden und Lohnempfängern eintreten würde; denn ein Lohnempfänger, der in einem Jahr nichts verdient, vielmehr den letzten Notgroschen habe angreifen müssen, oder sogar hungern müsse, dürfe, wenn er im nächsten Jahr wieder Einkommen habe, davon auch nichts abziehen. Ferner würde durch die Zulassung des Verlustabzugs ein Unsicherheitselement in die Veranlagung hineingetragen.

Der erste Einwand ist nicht stichhaltig. Der Lohnempfänger hat keinen Verlust im Sinne des Einkommensteuergesetzes bezw. Körperschaftsteuergesetzes. Seine Erwerbsquelle, die Arbeitskraft, bleibt ihm nach wie vor erhalten, während die Erwerbsquelle des Kaufmanns, die Unternehmung, einen tatsächlichen Verlust erleidet. Auch der Gewerbetreibende muss vielleicht seinen letzten Notgroschen angreifen oder hungern, um sich über Wasser zu halten. Der Lohnempfänger hat dagegen vor dem Gewerbetreibenden den Vorteil, dass er die bestehenden sozialen Einrichtungen, z. B. die Arbeitslosenversicherung usw., in Anspruch nehmen kann, was dem Unternehmer nicht möglich ist, da er zu diesen Unternehmungen nicht beitragspflichtig ist und daher auch keinerlei Ansprüche geltend machen kann. Dass durch die Abzugsfähigkeit der Verluste ein Unsicherheitselement in die Veranlagung hineingetragen wird, vermag man nur insoweit anzuerkennen, als der Gesetzgeber selbst die Schuld daran trägt, indem er das Zugrundelegen des gemeinen Wertes zulässt. Hierauf wurde in den Sitzungen bei Entwurf des Ein-

---

[36]) Siehe Bericht des 6. Ausschusses über den Entwurf des Eink. St. G. S. 5

[37]) Ich folge hier den Ausführungen von Helpenstein in der Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung Jahrgang 1928 S. 177 ff.

kommensteuergesetzes hingewiesen[38]) und folgendes Beispiel zur Diskussion gebracht: Es könne vorkommen, dass jemand ein Betriebsvermögen im Anschaffungswert von 100000 RM. habe, dessen gemeiner Wert auf 60000 RM. zurückgehe. Der Betrieb, der vielleicht sonst mit Null Mark abgeschlossen habe, weise also einen Verlust von 40000 RM. auf. (Hierbei ist die Absetzung für Abnutzung nicht berücksichtigt.) Nur in dieser Beziehung wird ein Unsicherheitselement in die Veranlagung hineingetragen, dass der Gewerbetreibende durch Übergehen vom Anschaffungswert zum gemeinen Wert einen Verlust künstlich konstruieren kann, der bei einer richtig durchgeführten Aufwands- und Ertragsrechnung nicht gegeben wäre.

2. Der steuerfreie Verlustvortrag nach den Bestimmungen der §§ 13 und 15 Abs. 2 Körp. St. G.

Die besprochenen Verlustvortragsbestimmungen des Einkommensteuergesetzes sind weitergehend, als die diese Materie regelnden Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes in der bisherigen Fassung. Man hat daher keine Bedenken getragen, die neuen Bestimmungen des § 15 Abs. 1 No. 4 Eink.St.G. auf § 15 Körp.St.G. zu übertragen. Demgemäss ist dann die bisherige Ziffer 3 dort gestrichen worden.

Infolge der Härten, welche die neue Vorschrift für viele Gesellschaften ergeben hat, hat die Neuregelung in weiten Kreisen starke Ablehnung erfahren. Zwar wurde bei der neuen Regelung die Geltendmachung des Verlustes nicht mehr davon abhängig gemacht, dass das Grund- oder Stammkapital angegriffen ist, so dass die Anrechnung des Verlustes auch in den Fällen ermöglicht wird, in denen Reserven vorhanden sind, bis zu deren Höhe bisher der Verlust nicht abzugsfähig war. Die neue Regelung wirkt sich aber im Gegensatz hierzu für diejenigen Unternehmungen ungünstig aus, die in der Bilanz Reserven nicht oder nur in geringer Höhe aufweisen, und bei denen der Verlust früher in die Substanz eingreift. Diesen Unternehmungen, es sind in der Hauptsache solche, die infolge ungünstiger Konjunkturen nicht nur unter vorübergehenden Depressionen zu leiden haben, und demnach mit mehreren aufeinander-

[38]) vergl. Bericht des 6. Ausschusses über den Entwurf eines Eink. St.G. S. 4.

folgenden Verlustjahren rechnen müssen, wird mit der Berücksichtigung nur zweier Verlustjahre meist nicht geholfen sein. Bei der starken Belastung, der gerade Körperschaftsteuerpflichtige unterworfen sind, erscheint die Neuregelung vielfach nur schwer tragbar. Es ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Vorschrift des § 15 No. 3 Körp.St.G. noch bei den Veranlagungen für die in den Kalenderjahren 1929, 1930, 1931 endenden Steuerabschnitte in Kraft blieb. Durch diese Regelung sollte (für eine bestimmte Übergangszeit) verhindert werden, dass diejenigen Körperschaftsteuerpflichtigen, die auf Grund des § 15 No. 3 Körp.St.G. ohne zeitliche Beschränkung die Möglichkeit hatten, bei der Ermittlung des Einkommens die Beträge abzuziehen, die zur Beseitigung des aus früheren Steuerabschnitten stammenden Verlustes verwandt wurden, diesen Rechtsvorteil bei der Einführung des zeitlich auf zwei Jahre begrenzten Verlustvortrags verlieren.

Es war verschiedentlich angeregt worden, neben der allgemeinen Einführung des Verlustvortrags bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer die spezielle Vorschrift des § 15 Nr. 3 Körp.St.G. bestehen zu lassen. Da aber dieses Ziel auf gesetzgeberischem Wege nicht erreicht werden konnte, wird nur übrig bleiben, auf das Reichsfinanzministerium dahingehend einzuwirken, dass in Härtefällen auf dem Weg des § 131 und 13 A.O. Abhilfe geschaffen wird.

Die viel umstrittene Frage, ob eine Anrechnung des Verlustvortrags nur dann gegeben ist, wenn die zur Beseitigung des Verlustes verwendeten Beträge dem Unternehmen tatsächlich verbleiben, oder in gleichem Umfange neue Betriebsmittel zugeführt werden, ist vom R.F.H. zu Gunsten der Pflichtigen entschieden worden. So sagt der 6. Senat in seinem Urteil vom 8. 8. 30 VIA 1268/30 für Einkommensteuerpflichtige (Einzelpersonen, offene Handelsgesellschaften und einfache Kommanditgesellschaften): Voraussetzung des Abzugs des Verlustvortrags (Verlustausgleich) ist bei den der Einkommensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen nicht die Beseitigung des Verlustes (Wiederauffüllung des Betriebsvermögens) in dem für den Ausgleich in Frage kommenden Steuerabschnitt. Ist demnach eine Beseitigung der durch den Verlust eingetretenen Verminderung des Betriebsvermögens nicht notwendig, so kann der erzielte Gewinn auch entnommen werden, ohne dass dadurch die Anrechnungsfähig-

keit eines an und für sich gegebenen Verlustvortrags beeinflusst würde. Steuerpflichtige, die ihre Gewinne zum Unterhalt benötigen, brauchen nicht mehr zu befürchten, dass sie durch Privatentnahmen die Anrechnung eines anerkannten Verlustvortrags verlieren.

Zweifelhaft war bisher, ob dieses Urteil des 6. Senats auch auf die Anwendung des Verlustvortrags bei Körperschaften (juristische Personen) zutrifft. Hier ist am 9. 9. 31 I A 214/31 eine Entscheidung ergangen. Der erste Senat schliesst sich den Ausführungen des sechsten Senates an und bestimmt:

1. Bei Körperschaftsteuerpflichtigen kann der Verlustvortrag auch dann vom Gewinn abgezogen werden, wenn der Gewinn nicht im Geschäft gelassen wird.
2. Eine Mindestgewinnbesteuerung (Versteuerung der ausgeschütteten Gewinne und der Aufsichtsratsvergütungen gemäss § 10 Körp.St.G.) kann auch dann erfolgen, wenn durch die Berücksichtigung des Verlustvortrags kein Gewinn im Sinne des Steuerrechts mehr vorhanden ist. Von dieser Mindestbesteuerung kann nur dann abgesehen werden, wenn sie für den Steuerpflichtigen eine unbillige Härte darstellt.

Somit ist die Gewinnausschüttung kein Hindernis für die Anrechnung des zweijährigen Verlustvortrags für Körperschaften, es bleibt nebenher jedoch die Mindestgewinnbesteuerung nach § 10 Körp.St.G. bestehen. Hierbei sind Gewinnausschüttungen, die aus dem Vermögen stammen, das bei seinem Entstehen in den letzten drei Jahren der Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz unterlegen hat, nicht zuzurechnen. Gegebenenfalls hat die Mindestbesteuerung überhaupt zu unterbleiben. Hierfür folgende Beispiele: Eine A.-G. erzielte 1932 60000 RM. Gewinn. Aus dem Jahre 1931 ist ein Verlustvortrag von 50000 RM. vorhanden. Die restlichen 10000 RM. des Jahresgewinns gelangen an die Aufsichtsratsmitglieder zur Verteilung. Der Verlustvortrag 1931 ist ausgeglichen. Der Mindeststeuer unterliegen 10000 RM. Angenommen die Gesellschaft hätte nur 50000 RM. Gewinn erzielt. Durch den Verkauf von Effekten, die im Jahre 1930 aus nicht ausgeschütteten Gewinnen erworben wurden, wird ermöglicht, 10000 RM. an die Aufsichtsratsmitglieder zu verteilen. Der Verlustvortrag wäre ausgeglichen. Die gezahlte Tantieme unterliegt nicht der Mindeststeuer, da obige Voraussetzungen erfüllt sind.

Durch die beiden zuvor angezogenen Reichsfinanzhofurteile ist bezüglich der Auslegung des Gesetzes über den steuerfreien Verlustvortrag eine gewisse Einheitlichkeit erzielt worden.

Im übrigen gelten sinngemäss die unter Kapitel B besprochenen gesetzlichen Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit des Verlustvortrags bei Einkommensteuerpflichtigen auch für die Körperschaftsteuerpflichtigen.

E. Wie kann der vortragbare Verlust bei Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerpflichtigen berechnet und verrechnet werden?

Von grösster Bedeutung für die bestmöglichste steuerliche Ausnützung des Verlustvortrags ist die Art und Weise, worauf oben schon kurz hingewiesen wurde, wie man innerhalb der einzelnen Einkommensarten und Steuerabschnitte aufrechnet. Die Berechnungsmethoden gingen weit auseinander; je nachdem man zuerst den abgelaufenen Abschnitt berücksichtigte, und dann auf Verluste aus Vorjahren zurückging, oder erst die Verluste der Vorjahre ausglich und dann erst den gewerblichen Verlust des soeben abgelaufenen Steuerabschnitts bedachte.

Der R. F. H. hat hierzu in seinem Urteil vom 8. 8. 30 VI A 1268/30 Stellung genommen und für die Berechnungsart folgendes bestimmt:

„Der aus den beiden vorhergehenden Steuerabschnitten vortragsfähige Verlust ist grundsätzlich von dem nach § 7 Abs. 3 Eink. St. G. ermittelten Gesamteinkommen (vor Abzug des steuerfreien Einkommenteils und der Familienermässigungen) abzusetzen. Jedoch ist ein buchmässiger Verlust aus Landwirtschaft oder Gewerbe, der in dem betreffenden Steuerabschnitt selbst neben anderen positiven Einkünften entstanden ist, bei der Ermittlung des Gesamteinkommens nur insoweit abzusetzen, als für eine solche Absetzung nach Ausgleich der früher entstandenen vortragsfähigen Verluste noch Raum ist."

Wenn auch diese Anweisung in erster Linie für die Finanzämter ergangen ist, damit überall in gleicher und gerechter Weise der anerkannte Verlustvortrag zur Verrechnung kommt, so ergibt sie andererseits den Steuerpflichtigen die Möglichkeit,

das angewendete Verfahren nachzuprüfen um festzustellen, ob für sie die gesetzlichen Bestimmungen in vollem Umfange Beachtung gefunden haben. Ist dies nicht der Fall, kann gegen die Berechnungsmethode ein Rechtsmittel eingelegt werden. Es braucht nicht besonders betont zu werden, dass diese vom sechsten Senat angegebene Rechnungsmethode auch für Körperschaften Anwendung findet, da sich der erste Senat, wie oben erwähnt, den Ausführungen des sechsten Senates angeschlossen hat.

Beispiele:

1. Verlustvortrag 1928	RM.	10000
„ 1929		5000
„ 1930		18000
Gewerblicher Gewinn 1931		14000

Der Verlustvortrag aus 1928 mit RM. 10000 kann nicht mehr angerechnet werden, da die zweijährige Frist verstrichen ist. Der Gewinn 1931 mit RM. 14000 wird zunächst gegen RM. 5000 Verlust aus 1929 aufgerechnet, der Rest gegen den Verlust aus 1930. Es bleibt als vortragsfähiger Verlust aus 1930 RM. 9000, der auf 1932 vorgetragen wird. Kommt er dann nicht zur Verrechnung geht die Anrechnungsmöglichkeit wegen Fristüberschreitung verloren. Für 1931 findet Freiveranlagung statt.

2. Verlustvortrag 1929	RM.	8000
„ 1930		12000
Gewerlicher Gewinn 1931		11000
Einkommen aus Vermietung 1931		6500
Einkommen aus Kapitalvermögen 1931		5000
Sonderleistungen 1931		500

Nach § 7 Abs. 3 Eink. St. G. zind zunächst alle Einkommensarten für 1931 zusammenzurechnen. Es ergeben sich plus RM. 22000. Diese werden gegen die Verluste aus 1929 und 1930 zusammen RM. 20000 aufgerechnet. 1931 sind RM. 2000 zu versteuern; die Verlustvorträge sind abgedeckt.

3. Verlustvortrag 1930	RM.	20000
Gewerblicher Gewinn 1931		15000
Verlust aus Vermietung 1931		3500
Sonderleistungen 1931		500

Einkommen 1931 vor Berücksichtigung des Verlustvortrags	RM..	11000
anrechnungsmöglicher Verlustvortrag aus 1930		11000
Einkommen 1931	RM.	—.—

Ein vortragsfähiger Verlustrest aus 1930 RM. 9000 geht auf 1932 über. Würde für die Berechnung die Methode des R. M. d. F. angewandt werden, dann wäre der Betriebsgewinn 1931 zunächst gegen den Verlustvortrag aus 1931 aufzurechnen, und der verbleibende Rest gegen die Verluste aus anderen Einkommensarten des laufenden Steuerabschnitts aufzurechnen. Im vorliegenden Falle blieben von dem Verlustvortrag 1930 für 1932 statt RM. 9000 nur RM. 5000 übrig. Die Verluste aus Vermietung und die Sonderleistungen könnten keine Berücksichtigung finden, und sind auch nicht vortragsfähig, da sich der Verlustvortrag als solcher nur auf gewerbliche Verluste bezieht.

4. Verlustvortrag aus 1929	RM.	8000
„ „ 1930		3000
Gewerblicher Verlust 1931		12000
Einkommen aus Kapitalvermögen 1931		7000
Einkommen aus Vermietung 1931		2500
Sonderleistungen 1931		500

Nach der Ansicht beider Senate ist zunächst das Gesamteinkommen des Jahres 1931 ohne Berücksichtigung des Betriebsverlustes zu ermitteln. Dieses beträgt RM. 9000. Gegen diesen Betrag wird zunächst der Verlustvortrag aus 1929 in Höhe von RM. 8000 aufgerechnet und der Rest RM. 1000 gegen RM. 3000 Verlustvortrag aus 1930; auf 1932 gehen über a) restlicher Verlustvortrag 1930 RM. 2000. b) Verlustvortrag 1931 RM. 12000. Für 1931 findet Freiveranlagung statt.

Die Beispiele Nr. 1—4 gelten für Einzelkaufleute und sinngemäss für Körperschaften mit der Massgabe, dass die §§ 14—17 Körp. St. G. Anwendung finden. Der § 17 Nr. 4 Körp. St. G. scheidet aus d. h. die für das Verlustjahr angefallenen Aufwendungen für Aufsichtsratsvergütungen dürfen in den Verlust eingerechnet werden, da sonst im Hinblick auf die Vorschrift des § 10 Abs. 2 Satz 1 Körp. St. G. eine unbillige Doppelbesteuerung eintreten könnte.

Bei Offenen Handelsgesellschaften und einfachen Kommanditgesellschaften ist das Verfahren so durchzuführen, als wenn jeder Mitinhaber oder Kommanditist ein Einzelkaufmann wäre. Zunächst ist nach § 65 Eink. St. G. bezw. laut Notverordnung vom 1. 12. 1930 für die nach dem 31. 12. 31 endenden Steuerabschnitte nach § 215 A. O. der Betriebsgewinn der Gesellschaft durch das Finanzamt der Betriebsstätte einheitlich festzustellen. Jedem Gesellschafter bezw. Kommanditisten fällt dann sein vertragsmässiger Anteil am Gewinn bezw. Verlust zu. Diese Beträge übernimmt das Wohnsitzfinanzamt der einzelnen Gesellschafter bezw. Kommanditisten und behandelt jeden Fall für sich; sonstige Einnahmen der Gesellschafter werden gemäss § 7 Abs. St. G. gegen ihre Verlustanteile aufgerechnet. Bleiben nach der Aufrechnung noch Reste vom Verlustanteil übrig, so stellen diese die für den einzelnen Gesellschafter in Frage kommenden Verlustvorträge dar. Diese können in den beiden nächsten aufeinanderfolgenden Steuerabschnitten gegen Gewinne aufgerechnet werden. Hierfür folgendes Beispiel, das den Ausführungen von Frankenberg und Proschlitz „Beachtliches zum Verlustvortrag im Steuerabschnitt 1931“ in D. St. Zt. Jahrgang 1932 S. 125 folgende entnommen ist.

Bei einer Offenen Handelsgesellschaft mit drei Mitinhabern und einem stillen Gesellschafter ist gleiche Beteiligung am Gewinn und Verlust vertraglich ausgemacht. Das Finanzamt der Betriebsstätte stellt für 1930 einen vortragsfähigen Gewerbeverlust von RM. 24000 fest. Auf jeden Gesellschafter entfallen RM. 8000. Der Anteil des stillen Gesellschafters von ebenfalls RM. 8000 rechnet nicht zum vortragsfähigen Verlust, da der stille Gesellschafter kein gewerbliches Einkommen, sondern Einkommen aus Kapitalvermögen bezieht. Auf seine Verluste kann die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 4 Eink. St. G. keine Anwendung finden.

Von dem Prüfungsergebnis werden die Wohnsitzfinanzämter der einzelnen Gesellschafter benachrichtigt. Das hierbei zur Anwendung kommende Verfahren sei an einigen Beispielen gezeigt:

1. Wohnsitzfinanzämter 1929

Gesellschafter A

Gewerblicher Verlust	RM.	8000
kein sonstiges Einkommen		—.—
vortragsfähiger Verlust 1930	RM.	8000

Gesellschafter B

Gewerblicher Verlust 1929	RM.	8000
Einkommen aus Grundvermögen		5000
Sonderleistungen		500
vortragsfähiger Verlust für 1930	RM.	3500

Gesellschafter C

Gewerblicher Verlust 1929	RM.	8000
Einkommen aus Beteiligungen		12000
Gesamteinkommen 1929	RM.	4000

Ein Verlustvortrag kommt nicht in Frage.

2. 1930

Das Finanzamt der Betriebsstätte stellt für die Offene Handelsgesellschaft einheitlich einen Gewinn von RM. 36000 fest. Auf jeden Gesellschafter (Mitinhaber) entfallen RM. 12000 gewerbliches Einkommen. Diese Feststellungen sind wieder dem Wohnsitzfinanzamt der einzelnen Gesellschafter zuzuleiten und hier nach den gesetzlichen Regeln zusammen mit den sonstigen Einkommensarten gegen die vorjährigen Verluste auszugleichen.

Wohnsitzfinanzämter 1930:

Gesellschafter A

Verlustvortrag aus 1929	RM.	8000
Gewerbliches Einkommen 1930		12000
kein sonstiges Einkommen		—.—
Gesamteinkommen 1930		12000
anrechnungsfähiger Verlustvortrag 1929		8000
1930 zu versteuern	RM.	4000

Der Verlust ist ausgeglichen.

Gesellschafter B

Verlustvortrag aus 1929	RM.	3500
Gewerbliches Einkommen 1930		12000
Einkommen aus Grundvermögen		4000
Sonderleistungen		400
Gesamteinkommen 1930	RM.	15600
anrechnungsfähiger Verlustvortrag aus 1929		3500
1930 zu versteuern	RM.	12100

Der Verlust ist ausgeglichen.

Gesellschafter C

kein Verlustvortrag aus 1929		—.—
Gewerbliches Einkommen 1930	RM.	12000
Einkommen aus Beteiligungen 1930		6000
Sonderleistungen		300
1930 zu versteuern	RM.	17700

3. 1931

Der durch das Finanzamt der Betriebsstätte einheitlich festgestellte Verlust der O. H. G. beträgt RM. 33000. Auf jeden Gesellschafter (Mitinhaber) entfallen RM. 11000.

Wohnsitzfinanzämter 1931

Gesellschafter A

kein Verlustvortrag aus 1930	RM.	—.—
Gewerblicher Verlust 1931		11000
kein sonstiges Einkommen		—.—
Minuseinkommen 1931	RM.	11000

Auf 1932 geht ein Verlustvortrag von RM. 11000 über 1931 findet Freiveranlagung statt.

Gesellschafter B

Kein Verlustvortrag aus 1930	RM.	—.—
Gewerblicher Verlust 1931		11000
Einkommen aus Grundvermögen 1931		6000
Arbeitseinkommen 1931		4800
Sonderleistungen		500
Einkommen 1931 o. Gewerbeverlust	RM.	10300
anrechnungsmöglicher Gewerbeverlust 1931		10300
Einkommen 1931		—.—

Auf 1932 geht ein Verlusvortrag von RM. 700 über.

Gesellschafter C

Kein Verlustvortrag aus 1930	RM.	—.—
Gewerblicher Verlust 1931		11000
Einkommen aus Kapitalvermögen		2000
Aufsichtsratsvergütungen		6000
Sonderleistungen		400

Einkommen 1931 ohne gewerblicher Verlust	RM.	7600
anrechnungsmöglicher Gewerbeverlust 1931		7600
Einkommen 1931	RM.	—.—

Auf 1932 geht ein Verlustvortrag von RM. 3400 über.

Neben der Abzugsfähigkeit des Verlustvortrags lief bis 1931 einschliesslich die Abzugsfähigkeit der Unterbilanz. Es war in den Steuerbilanzen vorkommendenfalls auf die strenge Auseinanderhaltung von Verlustvortrag und Unterbilanz zu achten, da sie, wie die beiden folgenden Beispiele zeigen werden, unter Umständen sehr wichtig sein konnte.

1. Steuerbilanz per 31. 12. 28

Verschiedene Aktiva	2500	Grundkapital	2000
Verlust	100	Schulden	600
	RM. 2600		RM. 2600

Steuerbilanz per 31. 12. 29

Verschiedene Aktiva	2650	Grundkapital	2000
Verlust 1928	100	Schulden	800
Verlust 1929	500		
	RM. 2800		RM. 2800

Steuerbilanz per 31. 12. 30

Verschiedene Aktiva	2775	Grundkapital	2000
Verlust 1928	100	Schulden	950
Verlust 1929	50		
Verlust 1930	25		
	RM. 2950		RM. 2950

Die Verluste der drei Jahre zusammen RM. 175.— sind als Unterbilanz gemäss § 15 Abs. 1 Ziffer 3 anzusehen, ferner die in den Jahren 1929 und 1930 entstandenen Verluste von zusammen RM. 75.— als Verlustvortrag nach der Neuregelung.

Steuerbilanz per 31. 12. 31

Verschiedene Aktiva	2870	Grundkapital	2000
Verlust a. 1928	100	Schulden	1000
„ „ 1929	50		
„ „ 1930	25		
Gewinn 1931	45		
	RM. 3000		RM. 3000

Dem Gewinn 1931 von RM. 45.— stehen gegenüber: RM. 175.— Unterbilanz, die nach obigen Ausführungen bis einschliesslich 1931 abzugsfähig ist oder RM. 100.— aufrechnungsfähige Unterbilanz des Jahres 1928 und RM. 75.— anrechnungsfähiger Verlustvortrag aus den Jahren 1929 und 1930. Bei der Veranlagung wird der Gewinn von RM. 45.— mit der Unterbilanz von RM. 100.— zu verrechnen sein. Steuerpflichtiger Gewinn RM. —.—

Steuerbilanz per 31. 12. 32

Verschiedene Aktiva	2750	Grundkapital	2000
		Schulden	500
		Gewinn a./1932 ./. Verlust der Vorjahre RM. 380.— ./. 130.—	250
	RM. 2750		RM. 2750

Die restliche Unterbilanz aus dem Vorjahre von (100.— —.— ./. 45.—) = RM. 55.— ist in 1932 nicht mehr abzugsfähig. Auch der aus 1929 stammende Verlust von RM. 50.— ist nicht mehr aufrechnungsfähig, da seine Entstehung bereits zwei Jahr zurück liegt. Von dem Gewinn 1932 von 380.— bleibt lediglich der Verlustvortrag 1930 im Betrage von 25.— abzusetzen. Der steuerpflichtige Gewinn 1932 ist daher RM. 355.—

2. Steuerbilanz per 31. 12. 28

Verschiedene Aktiva	2280	Grundkapital	2000
Verlust	120	Reservefonds	100
		Schulden	300
	RM. 2400		RM. 2400

Vorstehender Verlust ist für die Jahre 1929 bis 1931 einschliesslich mit (120.— ./. 100.—) = 20.— anrechnungsfähige Unterbilanz gemäss § 15 Ziffer 3 Körp. St. G. und für die Jahre 1929 und 1930 Verlustvortrag in voller Höhe von RM. 120.—

Steuerbilanz per 31. 12. 29

Verschiedene Aktiva	2350	Grundkapital	2000
Verlust aus 1928	120	Reservefonds	100
		Schulden	370
	RM. 2470		RM. 2470

Steuerbilanz per 31. 12. 30

Verschiedene Aktiva	2530	Grundkapital	2000
Verlust aus 1928	120	Reservefonds	100
		Schulden	550
	RM. 2650		RM. 2650

Die beiden Steuerabschnitte 1929 und 1930 weisen weder Gewinn noch Verlust auf. Es erscheint in diesen Jahren lediglich ein Verlust aus 1928 vorgetragen.

Steuerbilanz per 31. 12. 31

Verschiedene Aktiva	2600	Grundkapital	2000
		Reservefonds	100
		Schulden	350
		Gewinn 1931	
		./. Verlust a./1928	
		270 ./. 120	150
	RM. 2600		RM. 2600

Die Veranlagung wird hier folgendermassen vorzunehmen sein. Da der Verlust von RM. 120 bereits 1928 entstanden ist, kommt seine Anrechnung als Verlustvortrag auf den Gewinn 1931 von RM. 270 nicht mehr in Frage. Dagegen ist er als Unterbilanz nach Kompensation mit der offenen Reserve von RM. 100 abzugsfähig. Der steuerbare Gewinn beträgt RM. 250.

In obigem Beispiel wurde die Wichtigkeit des Auseinanderhaltens von Unterbilanz und Verlustvortrag für die Jahre 1928 bis 1931 dargelegt. Der Einfachheit halber wurde angenommen, dass nur der Bilanzgewinn des nächsten oder übernächsten Jahres zur Beseitigung des Verlustvortrags zur Verfügung steht. Es wurde oben bereits darauf hingewiesen, dass in dem Falle des Vorliegens noch anderer gegen den Verlust aufrechnungsfähiger Beträge der Verlust um diese Ausgaben zu kürzen ist. [39])

[39]) Vergl. Sammelerl. des R. M. d. F. vom 9. 7. 29 S. 2209/4.

F. Sonderfragen zum Verlustvortrag.

1. Die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt und ihre Beziehung zum steuerfreien Verlustvortrag.

Über die Wiedereinführung der Besteuerung des gewerblichen Einkommens buchführender Betriebe nach dem dreijährigen Durchschnitt ist im Steuerausschuss des Reichstags bei den Beratungen über das neue Einkommensteuergesetz vom Jahre 1925 eingehend verhandelt worden[40]). Der Reichstag hat die Durchschnittsbesteuerung abgelehnt, jedoch eine Entschliessung dahin gefasst, dass die Reichsregierung zu gegebener Zeit mit geeigneten Vorschlägen in dieser Richtung hervortreten soll.

Im preussischen Einkommensteuergesetz waren die Vorschriften über die Durchschnittsbesteuerung im § 9 Ziffer 3 ff. enthalten. Die preussischen Steuern wurden vor Beginn des Steuerjahres, das vom 1. 4. bis 31. 3. lief, festgesetzt. Gegenstand der Besteuerung war im grossen und ganzen das voraussichtliche Einkommen im neuen Steuerjahr. Da dieses Einkommen zur Zeit der Veranlagung noch nicht feststellbar war, schrieb das Gesetz seine Ermittlung unter Anknüpfung an die Vergangenheit vor. In dieser Beziehung bestand ein grundlegender Unterschied zwischen den buchführenden Kaufleuten und den übrigen Steuerpflichtigen. Bei den letzteren war beispielsweise die Steuer für das Steuerjahr 1914 nach dem Einkommen zu bemessen, das im Kalenderjahr 1913 erzielt war. Bei dem buchführenden Kaufmann, dessen Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmte, richtete sich die Steuer des Rechnungsjahres 1914 nach dem Einkommen, das im Durchschnitt der Kalenderjahre 1911, 1912, 1913 erzielt worden war.

Bei Zugrundelegung der heutigen Verhältnisse lässt sich nicht einsehen, warum nach dem dreijährigen Durchschnitt besteuert werden soll. Im Augenblick der Veranlagung der übrigen Steuerpflichtigen steht das Einkommen der buchführenden Gewerbetreibenden auch fest. Mit dem gleichen Recht könnte übrigens auch die andere Gruppe der Steuerpflichtigen Versteuerung nach dem Dreijahresdurchschnitt fordern. In seiner praktischen Auswirkung spitzt sich das Problem der Durchschnittsbesteuerung auf die Frage der Zulässigkeit einer Verlustanrechnung bei der Veranlagung für die nächsten Jahre zu.

[40]) Reichstagsdrucksache Nr. 1229 S. 4 und 36.

Ein dahingehender Antrag wurde in den Beratungen des Steuerausschusses für das Einkommensteuergesetz von 1925 ausdrücklich abgelehnt, während in das Körperschaftsteuergesetz im § 15 Ziffer 3 eine Vorschrift aus dem alten Körperschaftsteuergesetz übernommen wurde, die eine Berücksichtigung des Verlustes von Vorjahren allerdings mit erheblichen Einschränkungen zuliess. Durch das Gesetz zur Änderung des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes vom 29. 6. 29 ist der steuerfreie Verlustabzug auch für die Einkommensteuerpflichtigen zugelassen worden, entsprechend sind die bisherigen Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes geändert worden. Es wurde in anderem Zusammenhange schon darauf hingewiesen, dass diese Vorschrift zweifellos eine Sondervorschrift darstellt. Abgesehen von dieser Ausnahme werden die einzelnen Jahresergebnisse bei der Veranlagung völlig selbständig behandelt. § 7 Abs. 3 Eink.St.G. sieht zwar einen Ausgleich innerhalb des einzelnen Jahres vor, falls beim Vorhandensein von verschiedenen Einkommensarten die eine einen Gewinn, die andere einen Verlust aufweist, oder wenn von mehreren Gewerbebetrieben der eine mit Gewinn, der andere mit Verlust gearbeitet hat.

Für die Entscheidung der Frage der Wiedereinführung der Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt ist vom Standpunkt des Reichs als Steuergläubiger die finanzielle Seite der Angelegenheit entscheidend. Zweifellos würde das Steueraufkommen gewaltig zurückgehen. Ein Vorteil wäre die grössere Stetigkeit der Erträge der Steuer. Ein Nachteil für den Fiskus wäre ferner, dass infolge Wegfall der Spitzenbeträge die Durchschnittsbesteuerung in Jahren mit grossen Einkommen im ganzen eine steuerermässigende Wirkung ausübt. Gegen das Verfahren spricht die Umständlichkeit der Durchführung solcher Bestimmungen. Der eindeutig erscheinende Begriff des dreijährigen Durchschnitts löst sich bei genauer Betrachtung in eine Reihe von Möglichkeiten auf: Durchschnitt der Gesamteinkünfte, Durchschnitt der Einkünfte unter Zurechnung der Sonderleistungen oder des Existenzminimums oder beider, Durchschnitt nur einzelner Einkommensarten, ferner Durchschnitt im Sinne der Berücksichtigung von Verlustjahren mit Null oder mit einem Minusbetrag und letzterenfalls wieder mit dem Gesamtverlust oder nur mit dem Verlust der einzelnen Einkommensarten. Auch die Hinweise, dass alle diese Fragen unter der Herrschaft des

preussischen Einkommensteuergesetzes auch gelöst worden seien, können nicht davon überzeugen, dass alle diese Fregen auch heute ebenso lösbar sind, denn wir haben jetzt um vieles höhere Sätze. Die preussische Durchschnittsbesteuerung war nur auf buchführende Steuerpflichtige angewandt. Heute würde einer derartigen Beschränkung von allen Seiten widersprochen werden. Gründe der steuerlichen Gerechtigkeit stehen dem Verlangen auf Einführung der dreijährigen Durchschnittsbesteuerung und Ausdehnung auf alle Steuerpflichtigen nicht zur Seite. Diese Besteuerungsmodalität ist ein Mittel der Milderung der Progression der Steuersätze und auf diese Milderung können jene keinen Anspruch erheben, die von der Progression nicht oder nur in den seltensten Fällen betroffen werden.

Einigen Aufschluss über die Stellungnahme der Reichsregierung und des Reichstags zur Frage der Durchschnittsbesteuerung gibt die Vorgeschichte des Änderungsgesetzes vom 26. 6. 29.

Der Reichstag nahm am 17. 12. 27 (anlässlich der Verabschiedung des Einkommensteueränderungsgesetzes vom 22. 7. 27) eine Entschliessung an, die wie folgt lautete;

> Die Reichsregierung ist zu ersuchen, die Frage zu prüfen, ob und in welcher Weise und von welchem Zeitpunkt ab bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zum System der Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt übergegangen werden kann und zu diesem Zweck einen Ausschuss aus Vertretern des Reichsrats, des Reichstags, der Wissenschaft und der Praxis einzusetzen.

Im Januar 1928 wurde auf Grund dieses Beschlusses eine Kommission eingesetzt, deren Vorsitz Popitz übernahm. Die Verhandlung und das umfangreiche Material der Beratungen ist in der Denkschrift über die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt und die Abzugsfähigkeit des Verlustes bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zusammengefasst und veröffentlicht worden und dem Reichstag am 23. 3. 29 vom R.M.d.F. vorgelegt worden[41]). Am 19. 11. 28 wurde in der letzten Sitzung der Kommission über verschiedene in Form von Gutachten zusammengefasste Vorschläge abgestimmt. Keines dieser Gutachten fand absolute Mehrheit. Das Hauptbedenken gegen die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt soll an einem Beispiel gezeigt werden:

[41]) Vergl. Drucksachen des Reichstages IV. Wahlperiode 1928 Nr. 940.

Angenommen ein Steuerpflichtiger bezieht im ersten Jahr kein Einkommen, im zweiten 20000 RM., im dritten 100000 RM., so ergibt sich als Durchschnitt ein Einkommen von 40000 RM. Wenn seine Steuerpflicht mit dem Verlustjahre beginnt, dann würde er in diesem keine Einkommensteuer zu zahlen haben, im zweiten Jahre würde das Durchschnittseinkommen auf 10000 RM. und erst im dritten Jahr auf 40000 RM. angesetzt werden. Bei der starken Progression, die der deutsche Steuertarif aufweist, bedeutet dies bei aufsteigender Konjunktur eine sehr wesentliche Verminderung der Einkommensteuerpflicht. Führen wir das Beispiel weiter, und nehmen wir an, dass derselbe Steuerpflichtige im vierten Jahre 50000 RM. und im fünften Jahre wiederum kein Einkommen bezogen hat, so ergibt sich bei Besteuerung nach dem Dreijahresdurchschnitt im vierten Jahr ein Einkommen von (20000 plus 100000 plus 50000): 3 = 56600 RM.; im fünften Jahre ein Einkommen von (100000 plus 50000 plus —.—): 3 = 50000 RM. Schon im vierten Jahre offenbart sich also die Tendenz des „Nachhinkens", die im fünften Jahre überdeutlich wird. Obwohl der Steuerpflichtige ein Verlustjahr zu verbuchen hat, das ihm wahrscheinlich nur bei starker Inanspruchnahme seiner Kapitalrücklagen die Weiterführung des Betriebes ermöglicht, müsste er doch von einem (fingierten) Einkommen von 50000 RM. Einkommensteuer bezahlen. Ganz allgemein ist zu sagen, bei aufsteigender Konjunktur wirkt sich der dreijährige Durchschnitt für den Steuerpflichtigen günstig aus, er braucht von seinem höheren tatsächlichen Gewinn nur eine entsprechend geringe Steuer zu entrichten. Bei absteigender Konjunktur zeigt sich die umgekehrte Tendenz. Der Steuerpflichtige muss bei effektivem Mindereinkommen hohe Abgaben entrichten. Das führt zu weiteren nachteiligen Folgen des Dreijahresdurchschnitts für den Fiskus, denn die Finanzbehörden werden gezwungen sein, in ungünstigen Jahren weitgehend durch Steuernachlässe der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage Rechnung zu tragen.

Ein Einkommensteuergesetz kann bezüglich des Verlustvortrags bezw. der Durchschnittsbesteuerung folgende Möglichkeiten aufweisen:

1. Weder den Verlustvortrag, noch die Besteuerung nach dem Dreijahresdurchschnitt zulassen. (So das frühere Reichseinkommensteuergesetz.)

2. Zwar den dreijährigen Durchschnitt zulassen, jedoch ohne Verlustvortrag. In diesem Falle wird das Verlustjahr mit Null angesetzt.
3. Den Verlustvortrag ohne den dreijährigen Durchschnitt einführen. Hier wirkt sich die Steuerermässigung nur dann aus, wenn tatsächliche Verluste entstanden sind. (So das Deutsche Reichseinkommensteuergesetz in neuer Fassung auf Grund des Änderungsgesetzes vom 29. 6. 29.)
4. Das System des Verlustvortrags mit dem System des dreijährigen Durchschnitts verbinden, so dass die Verlustjahre sich innerhalb der dreijährigen Durchschnittsberechnung in voller Schwere auswirken.

Dreijähriger Durchschnitt und Verlustvortrag sind zwei völlig verschiedene Dinge. Der Verlustvortrag dient im Gegensatz zu der Besteuerung nach dem mehrjährigen Durchschnitt dazu, sehr grosse steuerliche Härten bei einem verhältnismässig kleinen Teil von Steuerpflichtigen auszugleichen. Daher rührt es auch, dass die meisten Länder von der Besteuerung nach dem mehrjährigen Durchschnitt abgekommen sind, doch den Verlustvortrag beibehalten haben.

Der dreijährige Durchschnitt wirkt sich bei all den Steuerpflichtigen aus, deren Einkommen die niedrigste Progressionsstufe überschreitet und sich im Mehrjahreswechsel auf verschiedenen Progressionsstufen dem Spitzenbetrag nach bewegt. Man mag den Verlustvortrag mehr oder weniger mit Billigkeitsmassnahmen in Paralelle setzen, während der Dreijahresdurchschnitt (namentlich dann, wenn seine Zubilligung auf buchführende Gewerbetreibende beschränkt ist) eine mehr oder weniger starke Begünstigung einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen darstellen würde. Die Durchführung des dreijährigen Durchschnitts (in verstärktem Masse gilt dies auch vom Verlustvortrag) muss in der Hauptsache auf buchführende Gewerbetreibende beschränkt bleiben. Nur bei diesen lässt sich auf Grund der überprüfbaren Steuerbilanzen ein einigermassen sicherer Anhalt herleiten, ob und inwieweit die Vergünstigungen berechtigt erscheinen und daher zugestanden werden können. Abgesehen davon wird aber nur bei einer kleinen Gruppe von buchführenden Gewerbetreibenden so grosses Einkommen vorhanden sein, dass sich die progressionsmindernde Wirkung des dreijährigen Durchschnitts in erheblichem Masse bemerkbar

macht. Die weitaus überwiegende Mehrzahl aller Einkommensteuerpflichtigen bleibt in Deutschland in den Grenzen des Existenzminimums einerseits, der ersten Progressionsstufe (8000 RM.) andererseits. Für diese Gruppe von Steuerpflichtigen würde sich also der Dreijahresdurchschnitt überhaupt nicht, der Verlustvortrag jedoch nur in denjenigen Fällen auswirken, in denen ein effektiver Verlust entstanden ist.

Aus diesen Gründen wurde von der oben genannten Kommission die Einführung des dreijährigen Durchschnitts abgelehnt und die Berechtigung des Verlustvortrags als verwaltungstechnisch und fiskalisch tragbar befürwortet. Das Professorengutachten ist für die Entscheidung der Regierung von grosser Bedeutung gewesen. Die gemeinsame Entschliessung lautete:

1. Die Einführung des dreijährigen Durchschnitts erscheint bei der geltenden Steuerverfassung, ganz abgesehen von der gegenwärtigen Finanzlage, untunlich.

2. Eine angemessene Berücksichtigung des Verlustvortrags erscheint mit Rücksicht auf die grossen Schwankungen gewisser Einkommen wirtschaftlich durchaus geboten.

3. Die dadurch veranlasste technische Mehrarbeit erscheint tragbar, wenn das Recht des Verlustvortrags lediglich buchführenden Steuerpflichtigen eingeräumt wird. Eine Ausdehnung auf nicht buchführende Steuerpflichtige würde unüberwindlichen Schwierigkeiten begegnen. Ein Ausgleich für diese müsste auf anderen Gebieten gesucht werden.

4. Der Verlustvortrag ist auf drei Jahre zu beschränken.

Die Professoren haben dieser Zusammenfassung im Verhältnis 15 zu 14 zugestimmt, also nicht die absolute Mehrheit.

Aus dem Änderungsgesetz vom 29. 6. 29 ist zu ersehen, dass sich der Gesetzgeber in allen wesentlichen Punkten diesem Gutachten angeschlossen hat, insbesondere auch darin, dass der Verlustvortrag auf buchführende Steuerpflichtige beschränkt bleibt. Allerdings kommt es nicht darauf an, ob eine Pflicht zur Buchführung besteht, sondern darauf, ob tatsächlich Bücher geführt werden. Damit ist der Verlustvortrag auch den tatsächlich buchführenden Landwirten eröffnet.

2. Die Frage des Verlustvortrags in Bezug auf Aufsichtsratsvergütungen, Personalsteuern, Schachteldividenden und Sonderleistungen.

a) Verlustvortrag und Aufsichtsratsvergütungen.

Die Aufsichtsratsvergütung gilt als abzugsfähige Ausgabe (vergl. die Nichterwähnung des § 17 Nr. 4 Körp.St G. in § 15 Abs. 2 Körp.St.G.). Nehmen wir an, das Anfangsvermögen 1928 habe sich dargestellt: Grundkapital 500000 RM., gesetzlicher Reservefonds 100000 RM., Gewinnvortrag 10000 RM., so sind diese Beträge in der Endbilanz 1928 mit insgesamt 610000 RM. einzusetzen und zwar auf der Passivseite. Die Aufsichtsratsvergütung soll 10000 RM. betragen und ist mit diesem Betrag auf der Passivseite einzusetzen. Wie schon Seite 59 vermerkt, ist die Einrechnung in den Verlust gestattet, da andernfalls im Hinblick auf die Vorschrift des § 10 Abs. 2 Satz 1 Körp.St.G. eine unbillige Doppelbesteuerung eintreten würde; in dem Urteil vom 29. 9. 31 I A 214/31 hat sich auch der R.F.H. in diesem Sinne geäussert.

b) Verlustvortrag und Personalsteuern.

Während bisher auch der auf gezahlte Personalsteuern beruhende Verlust, wenn sich durch diese Zahlungen eine Unterbilanz ergab, den steuerfreien Abzug der zu deren Beseitigung in einem späteren Steuerabschnitt verwendeten Beträge zur Folge hatte, dürfen bei dem neuen Gesetz vom 29. 6. 29 die gezahlten Personalsteuern nicht mehr als Unkosten bei Berechnung des Verlustvortrags angesehen werden. Hierauf weist der neue Absatz 2 des § 15 Körp.St.G. besonders hin, indem er ausdrücklich vermerkt, dass auf die Ermittlung des Verlustes auch die Vorschriften der §§ 14—16, 17 Nr. 1—3 Körp St.G. Anwendung finden sollen. Für die Anrechnung der Personalsteuern beim Verlustvortrag war daher bis 1931 entscheidend, ob der Verlust das Grund- oder Stammkapital angegriffen hat oder ob dies nicht der Fall war. Im Urteil vom 27. 7. 31 I A 69/31 stellt der R.F.H. den Grundsatz auf, der vortragsfähige, steuerfrei abzudeckende Verlust ist um die im Verlustjahr entrichtete Personalsteuer zu kürzen.

c) Verlustvortrag und Schachteldividenden.

Für die Feststellung des nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 Eink.St.G. bezw. § 13 und 15 Abs. 2 Körp.St.G. abzugsfähigen Verlustes

ist die Steuerbilanz massgebend. Es sind daher Fälle denkbar, in denen handelsbilanzmässig ein Gewinn ausgewiesen wird, während steuerbilanzmässig ein Verlust ermittelt wird. Im Gebiete des Körperschaftsteuerrechts tritt dieser Fall häufig ein bei der Anwendung des Schachtelprivilegs des § 11 Nr. 3 Körp.St.G. Hiernach bleiben bei Ermittlung des steuerlichen Einkommens einer Erwerbsgesellschaft ausser Ansatz die von einer Tochtergesellschaft im Steuerabschnitt auf Grund des Aktien- bezw. Anteilsbesitzes bezogenen Gewinne, sofern die Beteiligung seit Beginn des Steuerabschnitts an dem Grund- oder Stammkapital der Tochtergesellschaft mindestens 25% betragen hat. Soweit diese Schachteldividende im handelsbilanzmässigen Gewinn enthalten ist, muss sie bei Ermittlung des steuerlichen Gewinns ausscheiden. In den Fällen, in denen der handelsbilanzmässige Gewinn geringer ist als die Schachteldividende, ergibt sich steuerlich ein Verlust. Ob ein solcher lediglich durch Anwendung des Schachtelprivilegs entstandener Verlust steuerlich vortragsfähig ist, war bisher in Schrifttum und Praxis streitig, während z. B. Evers[42]) die Berücksichtigung des so entstandenen Verlustes bejahte, verneinten diese Kennerknecht-Pissel und Glaser[43]), die sich für die Auffassung aussprachen, dass § 11 Nr. 3 Körp.St.G. bei Ermittlung des abzugsfähigen Verlustvortrags nicht anzuwenden sei. Diese Zweifel sind nunmehr durch eine neue Entscheidung des R.F.H. beseitigt worden, in der sich der erkennende Senat der zuletzt genannten Auffassung von Kennerknecht-Pissel und Glaser angeschlossen hat. Danach ist ein durch Anwendung des Schachtelprivilegs entstandener Verlust steuerlich nicht vortragsfähig. Ausgangspunkt der Entscheidung vom 29. 9. 31 A.Z. IA 104/31 ist der § 15 Abs. 2 Körp.St.G. in der Fassung der Novelle vom 29. 6. 29.

Nach dem § 15 Abs. 2 finden auf die Ermittlung des Verlustes im Falle des abzugsfähigen Verlustvortrags die Vorschriften der §§ 14—16 und 17 Nr. 1—3 Körp.St.G. Anwendung. Hierbei ist die Bestimmung des § 11 Nr. 3 über das Schachtelprivileg nicht genannt. Aus dieser Tatsache zieht das Urteil den Schluss, dass nach dem Willen des Gesetzgebers das Schachtel-

---

42) Evers Erg. Bd. zum Kom. zum Körp. St. G. 1931 S. 148.

43) Kennerknecht-Pissel „Der Verlustvortrag und die sonstigen Steueränderungen 1929“ 1930 S. 73 und 74; Glaser „Verlustvortrag und Steuererlass 1929 S. 76/77.

privileg bei Ermittlung des vortragsfähigen, steuerfrei abzudeckenden Verlustes nicht zu berücksichtigen ist. Auch sprechen Sinn und Zweck des Schachtelprivilegs und des Verlustvortrags, so führt das Urteil weiter aus, keineswegs für die Notwendigkeit, das Schachtelprivileg bei Ermittlung des Verlustvortrags anzuwenden. Zweck des Schachtelprivilegs sei, Vermeidung einer doppelten Erfassung derselben Einkünfte durch dieselbe Steuer, in dem das bei der Tochtergesellschaft schon einmal mit der Körperschaftsteuer belastete Einkommen in der Hand der Muttergesellschaft steuerfrei sein soll. Dieses Ziel werde aber auch dann erreicht, wenn das Schachtelprivileg bei der Ermittlung des abzugsfähigen Verlustvortrags nicht angewandt wird; wer wie Evers das Steuerprivileg der Schachteldividende auswirken lassen will, gehe in zwei Richtungen über den ausgesprochenen Zweck des Schachtelprivilegs hinaus, einmal, indem er die privilegierte Dividende noch ein oder zwei Jahre nach Empfang auf die Höhe der Steuerleistung einwirken lässt, dann, indem das Privileg Einkünfte, die an sich steuerpflichtig sind, steuerfrei macht. Es wird dann in dem Urteil an folgendem Beispiel gezeigt, dass das Schachtelprivileg auf den abzugsfähigen Verlustvortrag nicht einwirken kann.

Eine Muttergesellschaft weist in der Handelsbilanz 40000 RM. Gewinn aus. Da sie 600000 RM. Schachteldividende im Steuerabschnitt bezogen hat, ist sie steuerfrei, auch wenn sie den handelsbilanzmässig erzielten Gewinn ausschüttet. (Eine Mindestbesteuerung nach § 10 Abs. 2 Satz 2 Körp.St.G. kommt in diesem Falle nicht in Frage, da die durch die Befreiungsvorschrift das § 11 Nr. 3 des Körp.St.G. bedachten und daher steuerfreien Einnahmen nicht auf dem Umweg über die Mindestbesteuerung wiederum der Besteuerung unterworfen werden sollen[44]). Im folgenden Jahr erzielt sie 800000 RM. Gewinn, in dem wiederum 600000 RM. Schachteldividenden stecken, so dass sich ein steuerlicher Gewinn von 200000 RM. ergibt. Da der im Verlustjahre durch die Anwendung des Schachtelprivilegs ermittelte steuerliche Verlust 560000 RM. nicht vortragsfähig ist, sind 200000 RM. zu versteuern.

Das angezogene Urteil führt ferner generell für alle in § 11 Körp.St.G. genannten Fälls aus, dass die Anerkennung eines Verlustvortrags abgelehnt werden müsse.

[44]) Entscheidung des R. F. H. Bd. 22 S. 262.

d) Verlustvortrag und Sonderleistungen.

Im Abschnitt A II 2 d. Erl. d. R.M.d.F. vom 9.7.29 S.2209/4 ist für die Berechnung des vortragsfähigen Verlustes ein Beispiel (Beispiel III) gegeben, in dem auch Sonderleistungen berücksichtigt sind. Im Anschluss hieran ist die Frage aufgetaucht, ob Sonderleistungen bei der Ermittlung des abzugsfähigen Verlustes angerechnet werden dürfen. Die Frage ist zu verneinen.

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Eink.St.G. finden auf die Berechnung des abzugsfähigen Verlustes die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über die Ermittlung des Einkommens Anwendung. Der steuerlich anzuerkennende Verlust muss demnach genau so berechnet werden, wie der steuerpflichtige Gewinn.

Da es sich hierbei lediglich um die Ermittlung des Geschäftsergebnisses des Betriebes handelt, für den der Steuerpflichtige vorschriftsmässig Bücher zu führen hat, dürfen auch nur Ausgaben als abzugsfähig und damit als verlusterhöhend berücksichtigt werden, die bei der Ermittlung eines Gewinnes aus diesem Betrieb abgesetzt werden könnten, die also entweder Werbungskosten des Betriebes sind, oder mit dem Einkommen aus dem Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Eink.St.G.) Sonderleistungen gehören in der Regel nicht zu diesen Ausgaben. Nur wenn sie gleichzeitig Werbungskosten des Betriebes darstellen, wie es z. B. meist bei den Beiträgen zu den öffentlich-rechtlichen Berufs- oder Wirtschaftsvertretungen (§ 17 Abs. 1 Nr. 6 Eink.St.G.) zutreffen wird, dürfen sie in die Berechnung des abzugsfähigen Verlustes einbezogen werden.

Eine andere Frage ist es, und um diese handelt es sich in dem oben angezogenen Beispiel, ob nicht Sonderleistungen bei dem die Abzugsfähigkeit eines Verlustes unter Umständen ausschliessenden Ausgleich nach § 7 Abs. 3 Eink.St.G. zu berücksichtigen sind. Diese Frage muss bejaht werden, denn es ist ohne weiteres klar, dass ein Verlust insoweit nicht ausgeglichen werden kann, als das ausgleichsfähige sonstige Einkommen deselben Steuerabschnitts durch Sonderleistungen vermindert wird. Hierfür folgende Beispiele:

1. Nach den Steuervorschriften festgestellter Verlust aus Gewerbebetrieb für 1928 RM. 10000
mit dem Betrieb nicht zusammenhängende Sonderleistungen RM. 500
Minuseinkommen 1928 RM. 10500
Vortragsfähig ist nur ein Verlust von RM. 10000
2. Steuerlich festgestellter Verlust aus Gewerbebetrieb für 1928 RM. 15000
Reineinkünfte aus Kapitalvermögen RM. 6000
mit den beiden Einkommensarten nicht zusammenhängende Sonderleistungen RM. 600
Minuseinkommen 1928 RM. 9600

Hier kann der Verlust nicht nur mit RM. 9000, sondern mit RM. 9600 vorgetragen werden, weil er lediglich in Höhe von RM. 5400 nach § 7 Abs. 3 Eink.St.G, ausgeglichen wird.

Ein infolge dieser verschiedenartigen Berücksichtigung der Sonderleistungen (sowie anderer mit dem Betrieb nicht zusammenhängenden abzugsfähigen Ausgaben) etwa möglicher Irrtum in der Berechnung des vortragsfähigen Verlustes wird sich vermeiden lassen, wenn man folgendes beachtet: Der auf den nächsten Steuerabschnitt als vortragsfähig und damit abzugsfähig übergehende Verlust darf weder den nach den Vorschriften für den Betrieb mit ordnungsmässiger Buchführung berechneten Betrag des Verlustes, noch den auf Grund des § 7 Abs. 3 Eink.St.G. für den Steuerabschnitt der Entstehung des Verlustes festgestellten Betrag des Minuseinkommens übersteigen. Nur der niedrigere von diesen beiden Beträgen (Betriebsverlust oder Minuseinkommen) stellt den vortragsfähigen Verlust dar.

3. Verlustvortrag und Sanierungsgewinne.

a) Sanierungsgewinne durch Schuldennachlass.

Einige grundsätzliche Ausführungen, die mit dem Verlustvortrag und Sanierungsgewinn zusammenhängen, macht der R.F.H. in dem Urteil vom 21. 10. 31 Reichsst.Bl. 1932 S. 160. Danach ist der durch eine Sanierung (gerichtlicher oder aussergerichtlicher Vergleich) einem Steuerpflichtigen erwachsende Gewinn nicht einkommensteuerpflichtig. Die Steuerfreiheit begründet der R.FH. aus seiner Auslegung des einkommensteuerrechtlichen Gewinn-

begriffs. Soll nun aus der Tatsache, dass dieser Gewinn steuerfrei bleibt, gefolgert werden, dass der ganze Sanierungsvorgang einkommensteuerrechtlich überhaupt ausser Betracht zu bleiben hat, oder ist es eine steuerliche Unbilligkeit, einem Steuerpflichtigen seinen laufenden Betriebsverlust gegen diese tatsächliche, aber nicht steuerpflichtige Vermögensvermehrung auszugleichen, oder frühere vortragsfähige Verluste zu streichen, soweit die Gläubiger durch ihren Verzicht dem Schuldner diesen Verlust abgenommen haben? Aus diesen Erwägungen heraus kommt der R.F.H. in dem erwähnten Urteil zu folgenden Rechtssprüchen:

a) Bei Einzelkaufleuten und Personalgesellschaften hat zwar der durch eine Sanierung herbeigeführte Gewinn einkommensteuerrechtlich ausser Betracht zu bleiben, ein ohne Berücksichtigung der Vermögensvermehrung durch die Sanierung vorhandener Verlust wird jedoch, soweit die Sanierung reicht, beseitigt und kann daher gegenüber anderen positiven Einkünften nicht nach § 7 Abs. 3 ausgeglichen werden

b) Ein an sich nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 Eink.St.G. vortragsfähiger Verlust kann insoweit in einem späteren Steuerabschnitt nicht zum Ausgleich gebracht werden, als eine in diesem späteren Steuerabschnitt durch Sanierung herbeigeführte Vermögensvermehrung reicht.

Hierfür einige Beispiele, die dem Artikel von Maier „Der Verlustvortrag nach § 15 Abs. 1 Ziffer 4“ Steuerarchiv 1932 S. 99 entnommen sind.

Ein Steuerpflichtiger legt für das Jahr 1930 eine Bilanz vor, die mit einem gewerblichen Gewinn von RM. 30000 abschliesst. Aus der Bilanz oder auf Grund sonstiger Ermittlungen ergibt sich, dass in dem abgelaufenen Steuerabschnitt die Gläubiger ihre Forderungen mit 50% = RM. 40000 nachgelassen haben. Der Steuerpflichtige hat obigen Gewinn nur buchmässig erlangt. Ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes schliesst er also mit einem Verlust in Höhe von RM. 10000 ab. Nach dem Urteil des R.F.H. wird dieser Verlust, soweit die Sanierung reicht, vollständig aufgezehrt. Der Verlust von RM. 10000 kann nicht in den Berechnungsbogen zum Ausgleich mit sonstigem Einkommen eingesetzt werden. Ebensowenig kann dieser Verlust für die beiden folgenden Steuerabschnitte vorgetragen werden. Wäre der Verlust ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinns RM. 50000, so würden hiervon durch den Sanie-

rungsgewinn RM. 40000 aufgezehrt, während der restliche Verlust mit RM. 10000 nach § 7 Abs. 3 Eink.St.G. ausgeglichen oder vorgetragen werden könnte. Soweit ein Sanierungsgewinn mit einem aus den Vorjahren vortragsfähigen Verlust zusammentrifft, ergeben sich folgende Möglichkeiten:

Verlustvortrag aus 1929	RM. 30000
Gewerblicher Gewinn 1930 (ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinns)	10000
Sanierungsgewinn	40000
Steuerpflichtiger gewerblicher Gewinn	10000
Kapitaleinkommen	5000
Sonderleistungen	1000
Einkommen 1930	RM. 14000

Der Verlustvortrag 1929 von RM. 30000 wird mit Sanierungsgewinn von RM. 40000 kompensiert. Das steuerpflichtige Einkommen 1930 beträgt somit RM. 14000. Der restliche Sanierungsgewinn von RM. 10000 unterliegt nicht der Einkommensteuer. Urteil des R.F.H. vom 21.10.31 Reichs-St.Bl. 1932 S. 160.

Oder:

Verlustvortrag aus 1929	RM. 50000
Gewerblicher Gewinn 1930	10000
Sanierungsgewinn 1930	40000
Kapitaleinkommen	5000
Sonderleistungen	1000
Sonstiges Einkommen 1930	RM. 4000

Der Verlustvortrag 1929 ist durch Kompensation mit dem gewerblichen Gewinn 1930 und dem Sanierungsgewinn ausgeglichen. Das steuerpflichtige Einkommen 1930 beträgt RM. 4000.

Zweifelhaft wird die Berechnung, wenn trotz der Sanierung anstatt eines Gewinnes am Ende des Steuerabschnitts wiederum ein Verlust ausgewiesen wird. Becker[45]) macht schematisch stets folgende Rechnung auf: Wie wäre es, wenn der Sanierungsgewinn einkommensteuerpflichtig wäre? Soweit sich infolge dieser Rechnung ein Gewinn ergibt, zehrt dieser Gewinn den Verlustvortrag auf.

[45]) Becker, St. und W. Januar 1932 Sp. 109.

Verlustvortrag 1929	RM. 30 000
Gewerblicher Verlust 1930	10 000
Sanierungsgewinn 1930	40 000
Buchmässiger Gewinn	RM. 30 000

Der Verlustvortrag aus 1929 ist aufgezehrt.

Verlustvortrag 1929	RM. 40 000
Gewerblicher Verlust 1930	40 000
Sanierungsgewinn 1930	40 000
Buchmässiger Gewinn	RM. —.—
Steuerpflichtiger Gewinn	—.—
Verlustvortrag aus 1929 für 1931	40 000

Gegen diese Berechnung trägt Maier Bedenken. Das letztere Beispiel ist so gewählt, dass sowohl ein laufender Verlust, wie ein vortragsfähiger Verlust, mit einem Sanierungsgewinn zusammentrifft; beide vom R.F.H. aufgestellten Rechtssprüche kommen zur Anwendung. Aus den Entscheidungsgründen des Urteils kann obige Berechnungsweise von Becker zwingend jedenfalls nicht herausgelesen werden. Es scheint angebrachter, zunächst den Verlustvortrag auszugleichen, da Anlass zur Sanierung zunächst die entstandenen Vorjahresverluste sind. Maier kommt daher mit folgender Berechnung:

Verlustvortrag 1929	RM. 40 000
Sanierungsgewinn 1930	40 000
Gewerblicher Verlust 1930	40 000
Verlustvortrag 1929	—.—
Gewerblicher Verlust 1930	40 000
Verlustvortrag 1930 für 1931 und 1932	40 000

Der Unterschied wird noch deutlicher, wenn ein Verlustvortrag aus beiden vorhergehenden Steuerabschnitten vorhanden ist.

Verlustvortrag 1928	RM. 100 000
Verlustvortrag 1929	20 000
Sanierungsgewinn 1930	60 000
Gewerblicher Verlust 1930	20 000
Buchmässiger Gewinn 1930 60000./.20 000	40 000
Steuerpflichtiger Gewinn	—.—

Verlustvortrag 1928	
aufgezehrt 100000./.40000	RM. 60000
Sonstiges Einkommen	20000
Steuerpflichtiges Einkommen	—.—
Verlustvortrag 1928 (nicht mehr ausgleichsfähig)	40000
Verlustvortrag aus 1929	20000
Verlust aus 1930 aufgezehrt.	

Nach der Berechnungsmethode von Maier a. a. O. ergibt sich:

Verlustvortrag aus 1928	RM. 100000
Verlustvortrag aus 1929	20000
Sanierungsgewinn 1930	60000
Gewerblicher Verlust 1930	20000
Verlust 1928 aufgezehrt.	
100000./.60000	RM. 40000
Sonstiges Einkommen	20000
Steuerpflichtiges Einkommen 20000./.20000	—.—
Verlustvortrag aus 1928	—.—
Nicht mehr ausgleichsfähig	20000
Verlustvortrag aus 1929 für 1931	20000
Verlustvortrag aus 1930 für 1931 und 1932	20000

Die oben erwähnte Entscheidung des R.F.H. gilt nicht für Körperschaftsteuerpflichtige. Nach der Entscheidung des ersten Senats (Urteil vom 5.2.29 Reichsst.Bl. 1929 S. 228, 231) sind Sanierungsgewinne bei dieser Gruppe von Steuerpflichtigen nicht steuerfrei, soweit sie jedoch zur Beseitigung einer Unterbilanz verwendet werden, können diese Beträge vom Einkommen des Sanierungsjahres abgesetzt werden.

Auf die Verschiedenheit in der Rechtsprechung zwischen dem ersten und sechsten Senat soll weiter unten näher eingegangen werden.

Privatdozent Fritz kommt in seinen Ausführungen über das Thema „Das Verhältnis der sogenannten einmaligen Vermögensanfälle zum kaufmännischen Gewinnbegriff“ in der Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1931 S. 577 ff. zu folgendem Ergebnis:

„Steuerrechtlich handelt es sich demgemäss beim Gläubigernachlass um einen Nachlass auf Grund der Verhandlungen mit den Gläubigern zwecks Herabschreibung der Vermögensgegenstände auf ihren gemeinen Wert vom Standpunkt des Fortbetriebs, soweit

es sich nicht um Beseitigung einer Überschuldung handelt. Auf diese Weise kann ein steuerpflichtiger Gewinn bei der Sanierung nicht in Frage kommen. Diese Behandlung trägt andererseits aber auch den Belangen des Fiskus Rechnung, weil sie unterbindet, dass der ganze Gläubigernachlass steuerfrei dem Kapitalkonto zugeführt werden kann, was auf eine steuerfreie Vorwegnahme zukünftigen Vermögenszuwachses hinauslaufen würde, wenn der Vermögensverlust, der am Tage der Sanierung vorlag und durch die Verhandlungen mit den Gläubigern realisiert wurde, in der Steuerbilanz nicht berücksichtigt würde. Das gewonnene Ergebnis hat weiter den Vorteil, dass es für die Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen gilt. Auch bei den Körperschaftsteuerpflichtigen handelt es sich um Herabsetzung des Vermögens auf seinen gemeinen Wert aufgrund von Verhandlungen mit den Gläubigern bezw. um Neufestsetzung des Kapitaleinsatzes".

b) Sanierungsgewinne durch Kapitalherabsetzung.

aa) nach den bisherigen Bestimmungen des § 15 Nr. 3 Körp. St. G.

Kennerknecht vertritt [46]) die Ansicht, dass aus dem Gutachten des R. F. H. vom 15. 2. 27 Bd. 20 S. 325 hervorgehe, dass nach einer Kapitalherabsetzung, durch die eine Unterbilanz beseitigt worden ist, für die Anwendung des § 15 Nr. 3 Körp. St. G. kein Raum mehr sei. Die gleiche Auffassung wird von Mirre [47]) vertreten. Die gegenteilige Ansicht bringt Becker [48]) zum Ausdruck, er erklärt, dass das buchmässige Verschwinden des Verlustes für die Frage der Anwendbarkeit des § 15 Abs. 3 Körp. St. G. unerheblich sei. Durch Urteil vom 23. 1. 29 I A 288/28 stellt der R. F. H. fest, dass der Verlustvortrag insoweit ausscheide, als die Unterbilanz durch Herabsetzung des Grund- oder Stammkapitals beseitigt sei.

An Hand eines Beispiels begründet Kennerknecht a. a. O. seine Auffassung wie folgt:

---

[46]) Vergl. dessen Artikel „Zweifelsfragen zur Unterbilanz im Sinne des Körp. St. G." Mitt. d. St. Rv. D. J. Nr. 8 1928.

[47]) Mirre in Zeitgemässe Steuer- und Finanzfragen 1927 S. 225, Fürnrohr in St. u. W. 1927 Sp. 663.

[48]) Becker in Zeitgemässe Steuer und Finanzfragen 1927.

Es sei angenommen, dass drei Aktiengesellschaften A.B.C. ein Betriebsvermögen und ein Grundkapital je in gleicher Höhe besitzen und auf den 31. 12. 25 je folgende Bilanz aufgestellt haben.

Aktiva		Passiva	
Verschiedene Aktiva	700000	Grundkapital	1000000
Verlust 1925	300000		
RM.	1000000	RM.	1000000

Im Jahre 1926 wird das Grundkapital der Gesellschaft A auf 500000 der Gesellschaft B auf RM. 700000 herabgesetzt, während die Gesellschaft C ihr Grundkapital unverändert lässt. Alle drei Gesellschaften schliessen das Jahr 1926 mit einem Verlust von RM. 200000 ab und erzielen im Jahr 1927 je einen Gewinn von RM. 300000. Die Steuerbilanzen sollen mit den Handelsbilanzen übereinstimmen. Die für die Besteuerung massgebenden Schlussbilanzen für 1927 haben dann zu lauten:

Gesellschaft A

Verschiedene Aktiva	800000	Grundkapital	500000
Verlustvortrag 1926	200000	Reserve	200000
		Gewinn 1927	300000
RM.	1000000	RM.	1000000

Gesellschaft B

Verschiedene Aktiva	800000	Grundkapital	700000
Verlustvortrag 1926	200000	Gewinn 1927	300000
RM.	1000000	RM.	1000000

Gesellschaft C

Verschiedene Aktiva	800000	Grundkapital	1000000
Verlustvortrag 1925	300000	Gewinn 1927	300000
Verlustvortrag 1926	200000		
RM.	1300000	RM.	1300000

Dass die Gesellschaft C infolge Anwendung des § 15 Nr. 3 Körp. St. G. den im Jahre 1927 erzielten Gewinn nicht zu versteuern braucht, ist zweifelsfrei. Fraglich ist, ob das gleiche für die Gesellschaften A und B gilt, oder ob bei diesen der Gewinn 1927 ganz oder zum Teil zur Steuer heranzuziehen ist. Kennerknecht beantwortet die Frage in letzterem Sinne und

beruft sich zur Begründung auf die beiden vom R. F. H. aufgestellten Leitsätze, dass für das Vorliegen einer Unterbilanz im Sinne des § 15 Nr. 3 Körp. St. G. die aufgrund der steuerlichen Vorschriften berichtigte Handelsbilanz massgebend ist, und dass eine Unterbilanz in dem bezeichneten Sinne nicht vorliegt, soweit in der Steuerbilanz dem hier ausgewiesenen Verlust offene Reserve gegenüber stehen. Es ist dabei gleichgültig, welchem Grunde die Reserven ihre Entstehung verdanken. Voraussetzung für den Abzug des im Jahre 1925 entstandenen Verlustes an dem im Jahre 1927 erzielten Gewinn wäre hiernach jedenfalls, dass der genannte Verlust auch bei den Gesellschaften A und B in der Steuerbilanz von 1927 erscheine. Hierfür bestehen nur zwei Möglichkeiten. Die eine wäre die, dass die Gesellschaften A und B ihr in der Handelsbilanz herabgesetztes Grundkapital in der Steuerbilanz in der früheren Höhe weiter führen, oder dass die Gesellschaften A und B in der Steuerbilanz zwar das Grundkapital in der gleichen Höhe wie in der Handelsbilanz ausweisen, dass sie aber in dieser Bilanz den aus dem Jahre 1925 stammenden Verlust nicht verschwinden lassen. Das würde notwendigerweise zur Folge haben, dass sie auf der Passivseite einen gleichhohen Reserveposten einstellen müssten. Das Beschreiten des erstbezeichneten Weges ist unzulässig. Mangels einer steuerlichen Vorschrift, die eine Abänderung des Grundkapitals für die Steuerbilanz gestattet, muss dieses in der Steuerbilanz in der gleichen Höhe angesetzt werden wie in der Handelsbilanz. Die zweite Möglichkeit nützt den Steuerpflichtigen nichts; denn im Falle ihrer Wahl steht dem in der Steuerbilanz erscheinenden Verlust 1925 eine gleichhohe Reserve gegenüber, eine abzugsfähige Unterbilanz liegt daher auch hier nicht vor. Das Ergebnis ist also, dass der aus dem Jahre 1925 stammende Verlust bei den Gesellschaften A und B nach der Kapitalherabsetzung in der Steuerbilanz als das Grundkapital angreifendende Unterbilanz keinenfalls mehr erscheinen kann, und dass infolgedessen Anwendung des § 15 Nr. 3 Körp. St. G. auf ihn ausgeschlossen ist. Die Gesellschaften A und B haben gar nicht die Möglichkeit, den Gewinn 1927 zur Beseitigung der Unterbilanz 1925 zu verwenden, denn diese Unterbilanz ist durch die Kapitalherabsetzung schon beseitigt. Die Rechtsfrage scheint Kennerknecht daher im Sinne des Ausschlusses der Abzugsfähigkeit der durch eine Ka-

pitalherabsetzung beseitigten Unterbilanz an einem später erzielten Gewinn geklärt zu sein. Die Gesellschaft A hätte demnach den vollen im Jahr 1927 erzielten Gewinn von RM. 300000 zu versteuern. Bei der Gesellschaft B wird dieser Gewinn nur mit einem Teilbetrag von RM. 100000 zur Besteuerung herangezogen, denn sie darf auf den Gewinn wohl nicht die beseitigte Unterbilanz aus dem Jahr 1925, aber einen im Jahre 1926 erlittenen Verlust anrechnen. Bei der Gesellschaft C bleibt der Gewinn im vollen Umfange steuerfrei, des weiteren geht noch eine abzugsfähige Unterbilanz von RM. 200000 auf das nächste Jahr über.

bb) nach dem geltenden Recht.

Wie weit die neuen Vergünstigungen, die durch das Gesetz zur Abänderung des Einkommensteuergesetzes vom 29.6.29 bei einer Veränderung des Kapitals oder Vermögens Anwendung finden, ist aus den nachfolgenden Beispielen zu ersehen:

1. Steuerbilanz per 31. 12. 28

Verschiedene Aktiva	520000	Grundkapital	500000
Verlust 1928	160000	Schulden	180000
	RM. 680000		RM. 680000

Der Verlust von RM. 160000 ist Unterbilanz gemäss § 15 Nr. 3 Körp. St. G. und Verlustvortrag nach der Neuregelung. Die Gesellschaft kann hier wählen, ob sie den Betrag von RM. 160000 als abzugsfähige Unterbilanz oder als abzugsfähiger Verlustvortrag berücksichtigt wissen will. Steuerpflichtiges Einkommen 1928 RM. —.—

Steuerbilanz per 31. 12. 29

Bankguthaben	250000	Grundkapital	500000
sonstige Aktiva	900000	Kapitalerhöhg.	250000
		Schulden	390000
		Gewinn 1929	
		170000	
		./. Verlustvortrag	
		1928 160000	10000
	RM. 1150000		RM. 1150000

In der Generalversammlung vom 29. 11. 29 wurde beschlossen, das Aktienkapital von nominal RM. 500000 auf nominal RM. 750000 durch Ausgabe junger Stammaktien im Nennbetrag von je RM. 1000 zu erhöhen. Die Ausgabe des Zuschusskapitals erfolgt zu pari. Es wurde den Inhabern der alten Aktien zum Nennwert angeboten, und von ihnen mittels Banküberweisung einbezahlt. Die Kapitalvermehrung wirkt sich nicht verlustausgleichend aus. Dagegen hat die Gesellschaft im Jahre 1929 einen Verkaufsgewinn von RM. 170000 erzielt, auf den der vorjährige Verlust bezw. die vorjährige Unterbilanz voll angerechnet werden kann. Steuerpflichtiges Einkommen 1929 RM. 10000.

2. Steuerbilanz per 31. 12. 28

Verschiedene Aktiva	520000	Grundkapital	500000
Verlust 1928	160000	Schulden	180000
	RM. 680000		RM. 680000

Hier gilt das gleiche, was zum ersten Beispiel unter Nr. 1 ausgeführt wurde.

Steuerbilanz per 31. 12. 29

Bankguthaben	40000	Grundkapital	500000
sonstige Aktiva	620000	./. Herabsetzung 120000	
		Schulden	260000
		Buchgewinn a./ der Sanierung 160000./. Verlustvortrag a/1928 160000	—.—
		Warengew. 1929	20000
	RM. 660000		RM. 660000

Die Gesellschaft hatte 1929 beschlossen, dem Betrieb neue Mittel durch 20%ige Zuzahlung der Aktionäre zuzuführen mit der Androhung, die Aktien der nichtzuzahlenden Aktionäre im Verhältnis 5:3 zusammenzulegen. Es wurden Zuzahlungen auf RM. 200000 mittels Banküberweisung geleistet, daher RM. 40000 Buchgewinn. Der Buchgewinn aus der Zusammenlegung von RM. 300000 auf RM. 180000 beträgt 120000. Der gesamte

Buchgewinn (RM. 160000) wurde zur Abdeckung der vorjährigen Unterbilanz verwendet. Eine Verrechnung des Warengewinns 1929 mit der vorjährigen steuerlichen Unterbilanz ist nicht gegeben, weil der Vorjahresverlust bereits seinen Ausgleich durch den Sanierungsgewinn gefunden hat. Das steuerpflichtige Einkommen beträgt RM. 20000.

Es ist nicht zu verkennen, dass, ähnlich wie bei wirtschaftlich schwachen Einzelpersonen, Körperschaften, die durch eine Kapitalherabsetzung nach aussen hin deutlich ihre recht bedrängte Lage bekundet haben, insofern hart getroffen werden, als sie die Anrechnungsfähigkeit der Verluste verlieren, während diejenigen Körperschaften, welche kräftig genug sind, Verluste des Vorjahres oder der Vorjahre aus eigenem Können zu überwinden, in dieser Beziehung besser gestellt sind. Sie brauchen die Gewinne in der Höhe der früheren Verluste nicht zu versteuern, während die sonstigen Körperschaften sofort mit ihrer vollen Steuerkraft herangezogen werden.

Zu der Frage, ob die Vortragsfähigkeit der Verluste der beiden Vorjahre für eine Gesellschaft dadurch verloren gehe, dass sie ihr Kapital herabsetzt und dadurch der Verlust buchmässig verschwindet, hat der R. M. d. F. in seinem Erlass vom 5. 3. 32 S. 2209/25 III Stellung genommen. Er hat dabei den Standpunkt eingenommen, dass in Fällen, in denen durch Herabsetzung des eigenen Kapitals der steuerliche Verlustvortrag beseitigt wird, dieser Verlust nach seiner Beseitigung bei der Veranlagung nicht mehr nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 Eink.St.G., 13 Körp. St.G. vorgetragen werden darf. Er bezieht sich dabei auf das R.F.H. Urteil vom 21. 10. 31 VI A 968/31 Reichsst. Bl. 160/32. Diesem Urteil liegt indessen ein Tatbestand zu Grunde, der von dem der Kapitalherabsetzung wesentlich abweicht. Es handelt sich dabei um die Sanierung einer Personalgesellschaft (bezw. Einzelkaufmann) durch teilweisen Schuldennachlass seitens der Gläubiger. Dieser Fall hat zwar mit der Kapitalherabsetzung gemein, dass ein Buchgewinn entsteht, bezw. ein Buchverlust beseitigt wird, weicht aber in folgendem wesentlichen Punkt von der Kapitalherabsetzung ab: Durch Schuldennachlass wird das Vermögen der sanierten Gesellschaft vermehrt, bei einer Kapitalzusammenlegung bleibt es dasselbe. Nach den Bestimmungen über den Verlustvortrag ist der Verlust der beiden vorangegangenen Steuerabschnitte abzugsfähig. Darüber kann

kein Zweifel bestehen. Fraglich kann also nur sein, ob durch die Kapitalherabsetzung ein Gewinn entsteht, der die vorjährigen Verluste kompensiert. Den durch eine Sanierung herbeigeführten Gewinn hält der R. F. H. bei Einzelkaufleuten und Personalgesellschaften für keinen einkommensteuerrechtlichen Gewinn.[49]) Wenn er trotzdem im Falle der Sanierung die Zulässigkeit der Absetzung des Verlustvortrags verneint, so begründet er dies damit, dass der Verlust durch die Sanierung tatsächlich beseitigt wird. [50]) Nach der bisherigen Rechtsprechung des R. F. H. ist der Sanierungsgewinn im Gebiet der Körperschaftsteuer nicht steuerfrei. Kann nun in gleicher Weise, wie bei einer Sanierung durch Schuldennachlass, auch durch Herabsetzung des Kapitals ein Verlust beseitigt werden? Wie Wachter in seinem Artikel in der D. St. Ztg. Mai 1932 ausdrücklich darauf hinweist, kann unter Beseitigung eines Verlustes doch wohl nur eine Vermögensvermehrung verstanden werden, durch welche eine vorausgegangene Vermögensverminderung ausgeglichen wird. Eine Kapitalherabsetzung löst zwar einen Buchgewinn aus, ist aber keine Vermögensvermehrung, denn das Kapitalkonto ist kein echter Schuldposten, sondern ein Rechnungsposten, der bei Ermittlung des Reinvermögens einer Gesellschaft vom Bruttovermögen nicht abgesetzt werden kann. In steuerlicher Hinsicht hat somit die Veränderung des Kapitalkontos keinen Einfluss auf die Gewinnermittlung, welche nach § 13 Eink. St. G. durch Vergleich des Betriebsvermögens mit dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Steuerabschnitts erfolgt. Wenn also ein Verlust in einem späteren Steuerabschnitt überhaupt beseitigt werden kann, so ist dies doch im steuerlichen Sinne nicht möglich durch Änderung eines Rechnungspostens.

Wenn der R. F. H. in seiner Entscheidung vom 22. 1. 29 Bd. 24/340 die Anwendbarkeit der alten Verlustvortragsbestimmung (§ 15 Nr. 3 Körp. St. G.) nach Beseitigung der Unterbilanz durch Kapitalherabsetzung verneint hat, so können da-

---

[49]) und zwar aus wirtschaftlichen Gründen, welche sich in dem Urteil vom 21. 10. 31 gegenüber einer formal-juristischen Betrachtungsweise durchgesetzt haben. Siehe Becker St. u. W. 106/32

[50]) Im Urteil vom 8. 8. 30 Reichsst. Bl. 680/30 hat allerdings derselbe (VI.) Senat ausgeführt, die Beseitigung des Verlustes eines Steuerabschnitts in einem anderen Steuerabschnitt sei begrifflich überhaupt unmöglich.

durch keine Schlüsse gezogen werden zur Beurteilung der oben angeschnittenen Frage, denn für das Vorliegen einer Unterbilanz hat die Höhe des Rechnungspostens „Kapitalkonto" eine Bedeutung, nicht aber für die Ermittlung des Gewinns nach steuerrechtlichen Vorschriften.

In diesem Sinne äussert sich auch Haymann, (Frankfurter Zeitung vom 2. 6. 32 Nr. 404/406 Handelsteil S. 5) wenn er ausführt: Bei der Kapitalherabsetzung wird nur das bilanzmässige Bild geändert, es fliessen keine neuen Mittel herein und von einem Sanierungsgewinn kann eigentlich nicht gesprochen werden. Rosendorff-Herrmann (vergl. deren Komm. zum Körp.St.G. S. 643) weisen darauf hin, dass die Transaktion der Kapitalherabsetzung steuerlich für die Verlustrechnung keinen Einfluss haben kann, da hier nach den Grundsätzen der Bilanzkontinuität das Geschäftsergebnis nach einheitlichen Masstäben zu berechnen ist, eine solche plötzliche Herabsetzung der Vermögenswerte in einem Steuerabschnitt aber gerade das Gegenteil einer solchen einheitlichen Gewinnermittlung wäre.

Nicht das Urteil des R. F. H. vom 21. 10. 31 ist für die Frage der steuerrechtlichen Auswirkung der Kapitalherabsetzung von Bedeutung, sondern die beiden Urteile vom 27. 7. 31 IA 69/31 in St. u. W. 1931 Nr. 1069 und Urteil vom 29. 9. 31 IA 214/31 St. u. W. 1932 Nr. 60. Das zuerst erwähnte Urteil ist gerade für die steuerrechtliche Behandlung des Verlustvortrags bei der erleichterten Kapitalherabsetzung deshalb von Bedeutung, weil es einen Fall der Auflösung von Reservefonds betrifft, durch die die Unterbilanz beseitigt wurde. Aus dem grundlegenden Urteil des R. F. H. vom 29. 9. 31 sei insbesondere auf folgende Ausführungen hingewiesen:

„Es bestehen jedoch ganz wesentliche Unterschiede zwischen der Unterbilanzvorschrift des Körperschaftsteuergesetzes bisheriger Fassung und der Verlustausgleichsvorschrift der Novelle. Der Senat hat seine Rechtsprechung aus den vermutlichen Gründen der bisherigen Vorschrift abgeleitet. Er hat diese Gründe in R. F. H. 24, 343 dahin umschrieben: „solange eine A. G. infolge von Verlusten ihr Grundkapital nicht ausweisen kann, ist sie für das Handels- wie für das Steuerrecht so krank, dass sie einerseits keinen Gewinn ausschütten darf, dass ihr andererseits eine Besteuerung ihres Gewinnes nicht zugemutet werden kann, den sie braucht um das Grundkapital

wieder aufzufüllen. Diese Beurteilung ändert sich für beide Rechtsgebiete, sobald das Grundkapital gedeckt ist.“ Nach der Novelle hängt der steuerfreie Verlustvortrag nicht mehr von einer Unterbilanz ab. Den bisherigen Erwägungen würde also der Boden für alle die Fälle entzogen sein, in denen der Verlust das Grund- oder Stammkapital nicht angegriffen hat.“

In diesem Urteil wird also der veränderten Rechtslage, die seit der Novelle vom 29. 6. 29 eingetreten ist, Rechnung getragen. Das gleiche gilt von dem Urteil des ersten Senats vom 27. 7. 31. In dem diesem Urteil zugrunde liegenden Tatbestand hatte eine G.m.b.H. im Jahre 1929 einen Gewinn, für 1928 einen Verlust ausgewiesen. Der Verlust des Jahres 1928 hat wegen der vorhandenen Reserven nicht zu einer Unterbilanz geführt. Aus dem Urteil sei folgendes vermerkt: „Darum kann der Verlust nicht nach § 15 Nr. 3 Körp. St. G. a. F., sondern lediglich nach den Vorschriften der Novelle über den Verlustvortrag vom 29. 6. 29 steuerfrei abgedeckt werden.... Nachdem durch die Novelle vom 29. 6. 29 der Verlustvortrag ohne Rücksicht auf die Erhaltung des Grund- oder Stammkapitals steuerfrei abgedeckt werden kann, können für die Auslegung der neuen Vorschrift nicht mehr die früheren Erwägungen gelten, welche im § 15 Nr. 3 Körp. St. G. eine steuerliche Schutzvorschrift zur tunlichsten Erhaltung oder Wiederauffüllung des Grund- oder Stammkapitals sahen.

Aus diesen Erwägungen ergibt sich, dass das vom R.M.d.F. in dem Erlass erwähnte Urteil, das in einer Einkommensteuersache erging, für die Frage der steuerlichen Behandlung der Kapitalherabsetzung nicht in Betracht kommt. Becker führt hier zu St. u. W. 1932 Sp. 535 aus, dass in dem Erlass des R. M. d. F. zu Unrecht unter Nichtbeachtung des Urteils des R. F. H. vom 29. 9. 31 I A 214/31 St. u. W. 1932 Nr. 60 zuungunsten des Pflichtigen angenommen wird, dass ein Verlustvortrag bei einer Erwerbsgesellschaft durch Herabsetzung des Gesellschaftskapitals erledigt wird. Hierzu führt Hefner St.u.W. 1932 Sp. 616 ferner aus, dass der erste Senat seine frühere Rechtssprechung über die Unterbilanz nicht mehr aufrechthalten zu wollen scheint, sodass Sanierung der Einkommensteuerpflichtigen und Herabsetzung des Kapitals bei Körperschaftsteuerpflichtigen nicht gleichzustellen sein werden. Damit wäre aber auch seine fühere Rechtssprechung, dass ein durch Kapital-

herabsetzung beseitigter Verlust nicht mehr vorgetragen werden könne, aufgegeben.

Die Uneinheitlichkeit in der Rechtssprechung des R.F.H. zeigt sich in der Beurteilung der Frage der Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der Sanierungsgewinne. Wie Neumann in seinem Artikel „Der R. F. H." zu dem Problem Verlustvortrag und Sanierungsgewinn" Mitt. d. Rv. D. J. 1932 S. 160 und S. 192 darauf hinweist, muss das Urteil des R. F. H. sowohl für die Einkommensteuer als auch für die Körperschaftsteuer dahingehend ausfallen, dass der Sanierungsgewinn aus der Steuerbilanz ausgeschaltet wird, und der Verlustvortrag am steuerpflichtigen Einkommen abgesetzt wird.

Der Sanierungsgewinn als solcher ist, wie auch Meumann betont, (vergl. dessen Ausführungen in der Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1929 S. 44 folgende, ferner Industriemitteilungen 1930 S. 191 und S. 298 ff) steuerfrei zu lassen, weil er ausserhalb des Einkunftsbegriffs aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 6 Eink. St. G. fällt.

In der Entscheidung vom 21. 10. 31 St. u. W. 1932 Nr. 1 geht der R. F. H. davon aus, dass dem Schuldner, soweit die Sanierung reicht, ein Verlust durch die Gläubiger abgenommen und damit von aussen her beseitigt wird, während bei der Einlage eigener Mittel die Beseitigung eines im Betrieb entstandenen Verlustes nicht eintritt. Hieraus folgert der R. F. H. die einkommensteuerrechtliche Beseitigung des Verlustvortags sowohl für den Ausgleich aus § 7 Abs. 3 Eink. St. G. als auch für das Recht aus § 15 Abs. 1 Nr. 4 Eink. St. G. Der Entscheidung liegt, wie Becker in seiner Besprechung des Urteils vom 21. 10. 31 St. u. W. 1932 Sp. 106 betont, die Absicht zugrunde, eine Verschiebung der Sanierung in das nächste Jahr zwecks Hinüberrettung des für den Ausgleich aus § 7 Abs. 3 Eink. St. G. ausgeschalteten Verlustvortrags für die Ausübung des Rechts aus § 15 Abs. 1 Ziffer 4 Eink. St. G. zu verhüten.

Meumann weist a. a. O. S. 161 darauf hin, dass die Rechtssätze des sechsten Senats eine logische und deshalb rechtliche Unmöglichkeit darstellen; denn einerseits sagt der R. F. H., der Sanierungsgewinn ist einkommensteuerfrei, er beseitigt aber andererseits einkommensteuerrechtlich einen Verlust d. h. der Sanierungsgewinn nimmt einem vorhandenen Verlust die

vom Gesetz vorgesehenen Wirkungen für § 7 Abs. 3 und § 15 Abs. 1 Ziffer 4 Eink. St. G.

Ein und derselbe Vermögenszugang kann nicht steuerpflichtige Einkunft im Sinne des Gesetzes und steuerfreier einmaliger Vermögensanfall ausserhalb der gesetzlichen Einkunftsarten sein. Der vom Senat nach Becker a. a. O. Sp. 160 mit der Freilassung des Sanierungsgewinns verfolgte Zweck, die Notwendigkeit einer erneuten Sanierung infolge Wegsteuerung des Sanierungsgewinns, zu verhüten, ist durch die Entscheidung vom 21. 10. 31 gefährdet, besonders dann, wenn der Betrag des Verlustvortrags und der Gewinn, von dem er abzusetzen sein würde, den Sanierungsgewinn erreicht oder übersteigt.

c) Das Entwertungskonto als Sanierungsmassnahme. Seine Beziehungen zum steuerfreien Verlustvortrag.

Die abfallende Konjunktur auf dem Weltmarkt, und die in Deutschland herrschende Deflationskrise haben es mit sich gebracht, dass die den Unternehmungen gehörigen Anlagen und Umlaufsgegenstände in starkem Masse entwertet sind. Nach den Bestimmungen des § 261 H. G. B. in der Fassung der Aktienrechts-Novelle vom 19. 9. 31 können jedoch Anlagegegenstände, hierzu rechnen Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Werkzeuge, sonstiges Inventar und ideelle Werte, wie Patente und ähnliche Rechte, sowie Wertpapiere, die zur Vermögensanlage bestimmt sind, also zum Beispiel Aktien einer Konzernunternehmung und zinstragende Effekten mit festem Rückzahlungstermin, zum bisherigen Betrage in die Bilanz eingesetzt werden. Dabei bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Höchstgrenze. Es ist lediglich der auf den Bilanzabschnitt entfallene Teil an körperlicher oder sonstiger Wertminderung in Abzug zu bringen. Für diese Gruppe von Bilanzposten gilt das Prinzip des festen Wertes. [51])

Wertschwankungen in den einzelnen Geschäftsjahren braucht man nicht berücksichtigen, es sei denn, dass besondere Umstände eine Herabsetzung des Buchwertes erforderlich machen. Anders verhält es sich mit den sogenannten Umlaufs- oder Um-

[51]) Ich halte mich hier und im folgenden an die Ausführungen von Syminski „Das Entwertungskonto als Sanierungsmassnahme“ in Der Wirtschaftsprüfer 1932 S. 189.

satzgegenständen, soweit sie der Bewertung nach § 261 H.G.B. unterliegen. Es kommen hier bei Fabriken die Rohstoffe, Halb- und Fertigfabrikate, bei Handelsbetrieben die Warenbestände in Betracht. Ausserdem rechnen zu dieser Gruppe alle anderen Wertpapiere, die nicht dauernd zum Geschäftsbetrieb der Gesellschaft bestimmt sind, insbesondere auch eigene Aktien. Für sie gilt aus Gründen der Vorsicht das Prinzip des jeweiligen niedrigsten Wertes. Ist der Zeitwert höher als der Anschaffungs- oder Herstellungswert, so ist dieser zu benützen. Liegt der Zeitwert unter dem Beschaffungspreis, so ist zum Zeitwert zu bilanzieren. Man hat daher die genannten Posten zu den seit Aufstellung der letzten Bilanz erheblich gesunkenen Börsen- oder Marktpreisen des Bilanzstichtages anzusetzen. Den Kurs von Wertpapieren, die in eine Jahresbilanz mit einem Stichtag zwischen dem 1. 7. 31 und 31. 12. 31 einzusetzen sind, ermittelte man nach den Sonderbestimmungen der ersten Verordnung über einmalige Bilanzerleichterungen vom 15. 12. 31, da eine Kursfeststellung wegen Schliessung der Börsen nicht möglich war. Die Gesellschaften haben durch unerwartete starke Abwertung ihrer Vorräte Verluste erlitten, auf die sie nicht vorbereitet sein konnten, und die mit der Lage des Geschäfts an sich nichts zu tun haben. Es ist z. B. durchaus möglich, dass bei einer Gesellschaft mengenmässig ein gesteigerter Warenabsatz zu verzeichnen ist, dessen Gewinnergebnis jedoch durch die aussergewöhnlichen Einbussen wieder aufgezehrt wurde. Man ist deshalb den Unternehmungen vor allem den Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung durch Erlass von Vorschriften im Wege der Notgesetzgebung zu Hilfe gekommen, aber auch alle anderen Betriebe, die die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften des § 261 H. G. B. satzungsgemäss oder aufgrund bisheriger Übung anwenden, können davon Gebrauch machen.

Für die Verlustbeseitigung bestehen danach zwei Möglichkeiten. Man kann das Grund- oder Stammkapital im Ausmass des entstandenen Verlustes herabsetzen, unter Beachtung der Bestimmungen über die Kapitalherabsetzungen in erleichteter Form. Gegebenenfalls kann das Grund- oder Stammkapital durch Ausgabe neuer Anteile wieder aufgefüllt werden. Ferner kann man den Verlust bis zu 75% auf einem Entwertungskonto aktivieren, das jedoch nach der bereits angeführten Verordnung

nur in Bilanzen mit einem Stichtag zwischen dem 1. 7. 31 und 30. 6. 32 eingestellt werden durfte. Dass dieses Konto auch in allen Zwischenbilanzeu erscheinen muss, ergibt sich bei ordnungsmässiger Bilanzierung von selbst, wird aber in der zweiten Verordnung über einmalige Bilanzierungserleichterungen vom 23. 12. 31 nochmals ausdrücklich verlangt.

Zum Umlaufsvermögen gehören ausser den genannten Gruppen auch Debitoren, Bargeld usw. Ob auch Verluste an diesen durch das Entwertungskonto aufgefangen werden können, dürfte zweifelhaft sein. Die Verordnung erwähnt nur einen Differenzbetrag, der sich ergibt, wenn man die letzten Bilanzwerte bezw. die Anschaffungspreise im laufenden Jahr den Werten gegenüberstellt, die den Gegenständen aufgrund der Börsen- oder Marktpreise, oder falls solche nicht festzustellen sind, zur Zeit des Jahresabschlusses beizulegen sind. Bei strenger Auslegung kommen also nur Verluste in Betracht, deren Bewertung von Kurs- oder Preisschwankungen abhängig ist, nicht dagegen Einbussen, die die Gesellschaft durch Diebstahl, Vergleiche, Unterschlagungen, Konkurs u. s. w. erlitten hat. Dieser Auffassung wird auch die Bezeichnung Entwertungskonto gerecht. Daraus ergibt sich ferner, dass Verluste an Währungsforderungen auf Entwertungskonto verbucht werden können, z. B. soweit sie in einer Währungsverschlechterung begründet sind.

Das Entwertungskonto stellt bilanzmässig nichts anders dar als einen Verlustvortrag, für welchen der Gesetzgeber besondere Tilgungsbedingungen festgesetzt hat. Man gewährt den Gesellschaften ein Tilgungsmoratorium von fünf Jahren, wenn der Reingewinn des letzten Geschäftsjahres unter Hinzuziehung der zur Deckung eines Verlustes verfügbaren Reserven, wobei der gesetzliche Reservefonds zuletzt anzugreifen ist, zur Beseitigung des Verlustes nicht ausreicht. Die gemäss § 262 H.G.B. in den gesetzlichen Reservefonds einzustellenden Beträge können zur Abschreibung des Entwertungskontos Verwendung finden. Im übrigen soll die Tilgung in angemessenen Raten vorgenommen werden, was jedoch nicht besagt, dass jedes Jahr $^1/_5$ des Entwertungskontos aus dem Gewinn zu tilgen ist, vielmehr dürfte sich das „angemessen sein“ auch auf die Höhe des in den einzelnen Jahren erzielten Gewinnes beziehen. Hat eine Gesellschaft mit Verlust abgeschlossen, kommt auch die angemessene Abschreibung in Fortfall. Das Entwertungskonto muss

spätestens bis zum Ablauf des fünften Geschäftsjahres getilgt sein. Erst dann verwandelt sich ein auf dem Entwertungskonto noch verbleibender Restbetrag in einen normalen Verlustvortrag, für den die Sonderbestimmungen der Bilanzierungsverordnung nicht mehr gelten. Eine in den nächsten Jahren eintretende Besserung der Wirtschaftslage könnte den Gesellschaften eine Heraufsetzung der Bilanzwerte für Vorräte und damit eine schnellere Tilgung des Entwertungskontos ermöglichen. Die gesetzlichen Bestimmungen stehen dem nicht entgegen. Sie verlangen nur, dass bei der Bewertung die Anschaffung- oder Herstellungskosten nicht überschritten werden. Die durch die Höherbewertung auf der Aktivseite der Bilanz hinzukommenden Beträge würden dann dem im Geschäftsjahr wirklich erzielten Gewinn hinzuwachsen. In der Praxis wird jedoch ein solches Verfahren ungern geübt, da der kaufmännische Grundsatz der Vorsicht vorherrscht, nach welchem stets eher zu niedrig als zu hoch zu bewerten ist.

Ausser besonderen Tilgungsbedingungen hat der in der Form eines Entwertungskontos gekleidete Verlustvortrag die Besonderheit, dass er bis zur Amortisation nicht als solcher gilt, sondern als Aktivum. Er bleibt daher im Falle der Verschuldung der Gesellschaft ohne Berücksichtigung. Die §§ 240 Abs. 1 H. G.B. und 49 Abs. 3 G. m. b. H. Gesetz finden erst dann Anwendung, wenn sich ohne Einrechnung des Entwertungskontos ein Verlust von mehr als der Hälfte des Kapitalkontos in einer Jahres- oder Zwischenbilanz ergibt. Die gleiche Berechnungsweise gilt für die Beantragung des Konkurs- oder gerichtlichen Vergleichsverfahrens, was in der zweiten Verordnung über einmalige Bilanzierungserleichterungen vom 23. 12. 31 ausdrücklich klar gestellt wird.

Im Interesse der Aktionäre, die ehestens wieder eine Verzinsung ihres Kapitals haben wollen, und vor allem der Gesellschaftsgläubiger, hat man die Höhe des Entwertungskontos mit 30% des Eigenkapitals (hierzu rechnen Grund- bezw. Stammkapital und die für die Deckung eines Verlustes zur Verfügung stehenden Reserven) begrenzt. Der Gesetzgeber geht demnach davon aus, dass durch die Begrenzung in dieser Höhe alle besonderen Verluste, die den Gesellschaften durch die Wirtschaftskrise zugefügt worden sind, erfasst sind. Was darüber hinaus geht, sind Verluste, die im Unternehmen selbst begründet sind.

Falls eine Gesellschaft von beiden Sanierungsmassnahmen (Entwertungskonto und Kapitalherabsetzung) Gebrauch macht, müsste sich natürlich die Höchstgrenze von 30% auf den Nennbetrag des herabgesetzten Kapitals beziehen, andernfalls wäre die Festsetzung eines Prozentsatzes für die Höhe des Entwertungskontos wirkungslos geworden.

Schon einmal hat man den Kapitalgesellschaften die Möglichkeit gewährt, besondere Verluste auf einem Entwertungskonto zu aktivieren. Das geschah 1924 anlässlich der Umstellung der Bilanzen auf Goldmark und betraf Einbussen, die den Gesellschaften durch die Inflation zugefügt wurden. Sofern sich bei Aufstellung der Goldmarkeröffnungsbilanz ergab, dass das Eigenkapital (der Gesetzgeber rechnete damals nur den Betrag des Grund- bezw. Stammkapitals dazu) das nach Abzug der Schulden vorhandene Vermögen überstieg, durfte gemäss § 5 Abs. 2 der Goldbilanzverordnung vom 28. 12. 23 ein Kapitalentwertungskonto auf der Aktivseite der Bilanz eingestellt werden. Für die Tilgung waren drei Jahre vorgesehen. Hierfür konnte der gesetzliche Reservefonds und die in diesen gemäss § 262 H. G. B. einzustellenden Beträge verwendet werden. Auch für dieses Entwertungskonto bestand die Vorschrift, dass Gewinne nicht ausgeschüttet werden durften, solange das Konto nicht getilgt war. Seine Höhe war mit $^9/_{10}$ des Eigenkapitals begrenzt, was sich aus den anderen Verhältnissen bei der Goldmarkumstellung erklärt. Der Ausweis eines Entwertungskontos in der Bilanz zeigt an, dass ein Teil des Eigenkapitals verloren ist, der nun entweder aus zurückgehaltenen Gewinnen vorhergehender Jahre oder aus zukünftigen Erträgen wieder beschafft werden muss. Es handelt sich um einen Notbehelf, auf den die Gesellschaften nach Möglichkeit mit Rücksicht auf ihr Ansehen und ihren Kredit verzichten. So wurde auch beispielsweise im Jahre 1924 von dem erwähnten Kapitalentwertungskonto nur selten Gebrauch gemacht. Das Entwertungskonto als Sanierungsmassnahme bringt unter Pari-Kurs der Stammaktien mit sich, und macht damit Emissionsabsichten einstweilen unmöglich.

Die Verordnung über einmalige Bilanzierungserleichterungen vom 15. 12. 1931 bestimmt in § 2 Abs. 4 für die Körperschaften, dass die zur Tilgung des Entwertungskontos verwendeten Beträge bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 Eink. St. G. in Verbindung

mit § 13 Körp. St. G. abgezogen werden können. § 15 Abs. 1 Nr. 4 enthält die gesetzlichen Bestimmungen über die Abzugsfähigkeit des Verlustvortrags buchführender Kaufleute. Die Tilgung des Entwertungskontos wird also, da es steuerlich nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 behandelt werden soll, offenbar als Beseitigung eines Verlustes angesehen. Die Konsequenz hieraus ist, dass das Entwertungskonto steuerlich kein Aktivum ist, auf das Abschreibungen zugelassen werden können, sondern ein Verlustposten, der gegebenenfalls steuerlich vorgetragen werden kann. Von dieser Grundlage aus ergibt sich die Frage, ob durch § 2 Abs. 4 der Verordnung der Inhalt des § 15 Abs. 1 Nr. 4 eine Einschränkung oder eine Erweiterung erfährt, oder ob § 2 Abs. 4 lediglich erklären will, dass die Verlustvortragsbestimmung unverändert auch für das Entwertungskonto Anwendung findet. Zu diesen Fragen hat Mersmann in seinem Artikel „Einmalige Bilanzierungserleichterungen bei Aktiengesellschaften (Verordnung vom 15. 12. 31)“ in D. St. Ztg. Jahrgang 1932 S. 35 Stellung genommen und kommt zu folgendem Ergebnis:

Keine Ausdehnung der Bestimmung über den Verlustvortrag. Mersmann begründet dies wie folgt: In den kommenden Jahren wird die Frage auftauchen, in wieweit der in dem Entwertungskonto enthaltene Verlustposten von dem Einkommen dieser Jahre abgezogen werden kann. Die Beurteilung dieser Frage hängt davon ab, ob und in wieweit ein steuerlicher Verlust des Vorjahres oder der Vorjahre, auf dessen Ermittlung das handelsbilanzmässige Entwertungskonto keinen Einfluss hat, nach den allgemeinen Regeln vorgetragen werden kann. Man kann mit Mersmann wohl annehmen, dass § 2 Abs. 4 der Verordnung eine erweiternde Sonderbestimmung für den abzugsfähigen Verlustvortrag nicht geschaffen hat, sondern vielmehr daraus, dass § 2 Abs. 4 der Verordnung auf die Bestimmung des § 15 Abs. 1 Nr. 4 Eink. St. G. hinweist, schliessen, dass die zur Tilgung des Entwertungskontos verwandten Beträge als Verlustvortrag nur abzugsfähig sind, soweit die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 4 Eink.St.G. vorliegen.

Ist hiernach anzunehmen, dass § 2 Abs. 4 der Verordnung über einmalige Bilanzierungserleichterungen eine Erweiterung der Verlustvortragsbestimmungen nicht enthält, so kann in dieser Bestimmung ebensowenig eine Einschränkung des § 15 Abs. 1

Nr. 4 Eink. St. G. dahingehend erblickt werden, dass der Teil des steuerlichen Verlustes, der sich handelsbilanzmässig in dem Entwertungskonto ausdrückt, steuerlich nur insoweit auf den Gewinn eines späteren Jahres angerechnet werden kann, als das Entwertungskonto in diesem Jahr in der Handelsbilanz getilgt ist. Diese Auslegung, die nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 4 an sich möglich wäre, würde den steuerpflichtigen Gesellschaften gegenüber eine erhebliche steuerliche Benachteiligung bedeuten. Diese können steuerlich weder Abschreibungen auf das Entwertungskonto machen noch indirekt in allen Fällen durch Verlustvortrag den steuerlichen Gewinnn in einer der Tilgung des Entwertungskontos entprechenden Weise mindern. Unter diesen Umständen würde es eine Unbilligkeit bedeuten, wenn bei Bemessung des steuerlich zulässigen Verlustvortrags dennoch die handelsbilanzmässige Abschreibung die Höchstgrenze wäre. Dass die handelsbilanzmässige Abschreibung für die Steuerbilanz auch bei Bemessung des Verlustvortrags nicht massgebend sein kann, wird um so klarer, wenn Handelsbilanz und Steuerbilanz in ihren Grundwerten voneinander verschieden sind. Der § 2 Abs. 4 der Verordnung kann hiernach nur so ausgelegt werden, dass für die steuerliche Tilgung des Entwertungskontos, das für die Steuerbilanz einen Verlustposten darstellt, die allgemeine Bestimmung des § 15 Abs. 1 Nr. 4 Eink. St. G. Anwendung findet. Unter Tilgung des Entwertungkontos im Sinne der Verordnung ist also nicht die handelsbilanzmässige Tilgung zu verstehen, sondern die steuerliche Beseitigung eines dem Entwertungskonto entsprechenden Verlustes im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 4 Eink.St.G. aus dem Gewinn eines späteren Jahres. Der R.F.H. hat entgegen dem Wortlaut des Gesetzes entschieden, dass die Verlustvortragsbestimmung auch dann anwendbar ist, wenn der in einem späteren Jahre erzielte Gewinn ausgeschüttet wird. [52]) Auch für die Behandlung des Entwertungskontos werden die in dieser Entscheidung ausgesprochenen Grundsätze den Steuerpflichtigen zu Gute kommen müssen. Diese Frage wird allerdings insofern kaum praktisch werden, als eine Gewinnausschüttung untersagt ist, solange das Entwertungskonto handelsrechtlich noch besteht.

---

[52]) R.F.H. Bd. 27 S. 107 und für die Körperschaftsteuer R.F.H. vom 29931 I A 214/31.

Dass § 2 Abs. 4 lediglich besagt, dass das Entwertungskonto steuerlich als Verlustposten gilt, wird besonders klar, wenn die Steuerbilanz und Handelsbilanz nicht übereinstimmen. Bei der Bestimmung des anrechnungsfähigen Verlustes, wie auch des steuerpflichtigen Einkommens der späteren Jahre, ist ausschliesslich die Steuerbilanz massgebend. [53]) Aus dieser Verschiedenheit zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz können sich eine Fülle weitere Fälle ergeben, in denen zwar das Entwertungskonto handelsrechtlich getilgt wird, steuerrechtlich aber die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 4 Eink. St. G. nicht gegeben sind. Gerade dies spricht dafür, dass umgekehrt die handelsbilanzmässige Tilgung des Entwertungskontos dessen steuerliche Vortragsfähigkeit nicht beeinträchtigen kann.

Ist diese Auslegung zutreffend, so ergibt sich, dass das handelsbilanzmässige Entwertungskonto zweckmässigerweise in die Steuerbilanz nicht aufzunehmen ist. Damit wird in dieser ohne weiteres ein höherer Verlust bezw. geringerer Gewinn ausgewiesen, als in der Handelsbilanz. Entsprechend sind die Abschreibungen auf das Entwertungskonto dem Gewinn der nächsten Jahre hinzuzurechnen. Das handelsrechtliche Entwertungskonto braucht als solches ebensowenig zu interessieren, wie bei der steuerlichen Goldmarkeröffnungsbilanz, das handelsrechtliche Kapitalentwertungskonto. [54]) Zur Bildung eines steuerlichen Entwertungskontos (im Gegensatz zu dem handelsrechtlichen) besteht nach dem Ausgeführten kein Anlass.

4. Der Zeitpunkt der Verluststellung, und die Frage der Rechtskraft der Verlustfeststellung.

Die Durchführung des Verlustvortrags fordert begrifflich zwei Tätigkeitsakte. Einmal die Feststellung des Verlustes, und dann den Ausgleich in den folgenden Steuerabschnitten. In der Praxis wird diese zweiaktige Tätigkeit regelmässig auf zwei Steuerabschnitte derart verteilt, dass in dem Steuerabschnitt des Entstehungsjahres der Verlust festgestellt, und im nächsten Steuerabschnitt der Verlust des Vorjahres oder der Vorjahre ausgeglichen wird.

Wird bei der Prüfung des Verlustabschlusses dieser anerkannt, oder im Einverständnis des Steuerpflichtigen anderweitig

[53]) vergl. R.F.H. Bd. 20 S. 327 ff.
[54]) vergl. R.F.H. Bd. 20 S. 342 ff.

ermittelt, so wird dieser Verlust in den Einkommensberechnungsbogen eingetragen und ohne nochmalige Prüfung im nächsten Jahr zum Ausgleich übernommen. Der festgestellte Verlust wird meist auch in dem Steuerbescheid, falls ein solcher zu erteilen ist, dem Steuerpflichtigen mitgeteilt. Zulässig ist, in den Freistellungsbescheid lediglich den Vermerk „Verlust" aufzunehmen. Ein Feststellungsbescheid über die Höhe der Unterbilanz konnte früher auch nicht verlangt werden. In welcher Höhe eine steuerfrei abzudeckende Unterbilanz vorhanden war, war in dem Steuerbescheid festzustellen, in dem zum ersten Mal wieder Körperschaftsteuer gefordert wurde. (R.F.H., Urteil vom 26. 2. 29 I A a 803/28).

Wickelt sich die Verlustfeststellung in dieser Weise ab, so kann sich ein Steuerpflichtiger nur dadurch benachteiligt fühlen, dass sein Verlust zu gering festgestellt worden sei. Falls der Steuerpflichtige noch zu einer Steuer veranlagt wird, also der geltendgemachte gewerbliche Verlust nach § 7 Abs. 3 Eink. St. G. ausgeglichen ist, steht nichts im Wege, mit einem Einspruch eine Höherfeststellung eines Verlustes, und damit eine Herabsetzung des sonstigen Einkommens zu erstreben. Hierbei steht nicht § 15 Eink.St.G., sondern § 7 Abs. 3 Eink. St. G. zur Entscheidung. Ist dagegen ein gewerblicher Verlust ermittelt worden, und der Steuerpflichtige aufgrund dieses Verlustes freigestellt worden, so wird man einen Einspruch gegen die zu geringe Feststellung des Verlustes für unzulässig halten müssen, da er nach der Rechtssprechung des R. F. H. mangels einer Steuerfestsetzung nicht beschwert ist. Anders wäre zu entscheiden, wenn nach § 15 Abs. 1 Ziffer 4 Eink.St.G. die Feststellung des Verlustes ausdrücklich im Entstehungsjahr zu erfolgen hätte, oder die Verlustfeststellung bindende Bedeutung für die folgenden Steuerabschnitte hätte. Beides wird jedoch vom R. F. H verneint. [55])

Wenn aus dieser Entscheidung, sowie auch aus dem Wortlaut des Gesetzes zu entnehmen ist, dass der Verlust erst im Ausgleichsjahr endgültig zu ermitteln ist, so folgt daraus nicht, dass er nicht schon im Entstehungsjahr festgestellt werden könnte, allerdings mit der Einschränkung, dass diese Feststellung bindende Kraft für den späteren Steuerabschnitt nicht hat, also

[55]) Urteil vom 18. 9. 29. Reichsst. Bl. 1929 S. 625.

die Möglichkeit besteht, den Verlust in diesem Steuerabschnitt anders zu ermitteln.

Bei der gemeinschaftlichen Verlustfeststellung nach § 215 Abs. 2 A. O. ist der Verlust bereits im Entstehungsjahr von dem Feststellungsfinanzamt endgültig festzustellen. Hieraus erklärt sich, dass der R.F.H. Bilanzänderungen bei Verlustveranlagung der Einzelkaufleute nur eingeschränkt für zulässig erklärt hat. [56])

Die Vorschriften über die Zulässigkeit des Verlustvortrags sind, wie Lemberg in seinem Artikel „Die Bestimmungen über den Verlustvortrag im Einkommensteuergesetz" in Zeitgemässe Steuer- und Bilanzfragen 1930 S. 259 ff. ausführt, Vorschriften über die Berechnung des Einkommens und auf diesem Wege (also nur mittelbar) von Bedeutung für die Festsetzung der Einkommensteuer. Rechtskraft können nach den Vorschriften der Abgabenordnung grundsätzlich nur Verfügungen der Finanzbehörden erlangen, zu denen insbesondere die Bescheide gehören, nicht aber Rechnungsfeststellungen als solche, die nur Unterlagen für die Steuerfeststellung abgeben. **Besondere** Freistellungsbescheide sind im Gesetz nicht vorgesehen. [57])

Hieraus folgt, dass die Festsetzung des Verlustvortrags überhaupt nicht in Rechtskraft erwachsen kann, dass beim Verlustvortrag vielmehr nur insoweit von einer Rechtskraft die Rede sein kann, als die Bescheide, die unter Berücksichtigung des Verlustvortrags ergangen sind, rechtskräftig werden. Zu beachten ist hier zweierlei:

1. Eine unbeschränkte Rückwirkung haben die Bescheide nur insoweit, als sie zur Feststellung einer Steuer führen, da nur dann der Verlustvortrag festgestellt sein muss. Freistellungsbescheide dagegen, die zu den Steuerbescheiden ebenso zu rechnen sind, wie Bescheide, die eine Steuer festsetzen, [58]) besagen lediglich, dass eine Steuer nicht zur Erhebung gelangt. Sie setzen also nur voraus, dass ein der Einkommensteuer unterliegendes Einkommen nicht vorliegt, lassen aber die Frage offen, ob überhaupt ein Gewinn

[56]) Reichst. Bl. 1929 S. 369 und 625, Reichst. Bl. 1931 S. 674.

[57]) vergl. R. F. H. Urteil vom 26. 2. 29 I A 803/808 Reichst. Bl. 1929 S. 231.

[58]) vergl. R.F,H. Gr. 1 S. 2126 v. 8. 5. 26. Bd. 19 S. 68 ff. und R.F.H. V e A 45/41 26 v. 22. 10. 26 Bd. 19 S. 329 ff.

vorliegt, oder ob das Steuerjahr ohne Gewinn und Verlust, oder ob es mit (und mit welchem) Verlust geendet hat. Bei Ergehen eines Freistellungsbeschlusses kann demnach nur als festgestellt gelten, dass ein der Einkommensteuer unterliegendes Einkommen nicht vorliegt. [59]) Darüber hinausgehend jedoch sind Feststellungen nicht getroffen. Eine endgültige Feststellung des Verlustvortrags würde also durch ihn nur herbeigeführt werden, wenn sie erforderlich wäre zur Prüfung der Frage, ob Steuerpflicht vorliegt oder nicht.

2. An der Rechtskraft eines Steuerbescheides nehmen die Gründe grundsätzlich (d. h. insoweit sie nicht Feststellungen enthalten, die für die Veranlagung zu anderen Steuern massgebend sind) nicht teil. [60]) Hieraus folgt, dass die Rechtskraft eines Bescheides nur für diesen wirkt. [61]) Es bleibt also die Möglichkeit offen, gegen einen Bescheid, der auf den Unterlagen eines rechtskräftig gewordenen Bescheids beruht, mit der Begründung ein Rechtsmittel einzulegen, dass die Unterlagen des rechtskräftig gewordenen Bescheids unrichtige seien.

Dieser Grundsatz kann sich nun nicht dahin auswirken, dass der Steuerpflichtige, in dem Jahre, in dem ihm ein Verlustvortrag aus dem Vorjahre bezw. aus den Vorjahren zuerkannt worden ist, aber nicht in der Höhe, in der er den Antrag gestellt hatte, und der es unterlassen hat, gegen den Bescheid für dieses Jahr ein Rechtsmittel einzulegen, im folgenden Jahr eine Berücksichtigung des Unterschiedsbetrags fordern kann, denn der Verlust hätte sich, falls der Bescheid für das Vorjahr nicht rechtskräftig geworden wäre, in diesem Jahr durch Verminderung des positiven Einkommens, und damit der Steuer, voll ausgewirkt. [62]) Es hat wohl zur Folge, dass die Grundlagen, die für die verminderte Einsetzung des Verlustes massgebend waren, für die Zukunft nicht bindend sind, dass also der Steuerpflichtige auch in späteren Jahren eine andere Berücksichtigung velangen kann. [63])

---

[59]) vergl. R.F.H. VI A 277/29 v. 17. 4. 29 St.u.W. 1929 Nr. 703 ferner R.F.H. VI A 1423/29 v. 18. 9. 29 Reichst.Bl. 1929 S. 625.

[60]) R.F.H. Urteil vom 11. 3. 25 Bd. 16 S. 77.

[61]) vergl. R.F.H. VI A 895/898/27 vom 18. 1. 28. Reichs. St. Bl. 1928 S. 110.

[62]) Strutz-Hefner a. a. O. S. 58.

[63]) Strutz-Hefner a. a. O. S. 58, R. F. H. IA 74/29 vom 12. 3. 29 Reichsst. Bl. 1929 S. 281.

5. Verlustvortrag und Wertpapiere.

Bezüglich der zum Betriebsvermögen eines buchführenden Gewerbetreibenden gehörenden Wertpapiere ist folgendes zu bemerken: Wertpapiere, die am Schluss des Steuerabschnitts niedriger im Werte stehen als am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts, sind in der Schlussbilanz zum niedrigeren gemeinen Wert (Kurswert) einzusetzen, d. h. der nicht verwirklichte Verlust ist wie verwirklicht zu behandeln. Stehen die Werte desselben Papieres am Schluss des nächsten Jahres wieder höher, so ist der Steuerpflichtige dagegen nicht verpflichtet, und nach § 20 Eink.St.G. auch nicht berechtigt, den höheren Endwert in die neue Schlussbilanz einzusetzen. Der nicht verwirklichte Gewinn bleibt also steuerlich unberücksichtigt. Das mag an folgendem Beispiel, das den Ausführungen von Heider in dessen Artikel „Verlustvortrag und Wertpapiere" D.St.Bl. 1931 Sp. 1043 ff. entnommen ist, gezeigt sein:

Wert der im Betriebsvermögen aufgenommenen Wertpapiere am 31. 12. 29 RM. 100000, Wert dieser Papiere am 31. 12. 30 RM. 80000. Im übrigen steht diesen ein verwirklichter Geschäftserfolg von RM. 5000 gegenüber, so dass das Geschäftsjahr 1930 mit einem Jahresverlust von RM. 15000 abschliesst, falls der Steuerpflichtige kein anderes Einkommen hat, gegen das der Verlust, ganz oder teilweise, aufgerechnet werden könnte. 1931 und 1932 wäre dieser als Verlustvortrag zu verrechnen.

Verbessert sich der Wert der Papiere per 31. 12. 31 auf RM. 100000, per 31. 12. 32 auf RM. 110000, so kann die Wertsteigerung nach § 20 Eink.St.G. in der Steuerbilanz keinen Ausdruck finden. Es ergibt sich vielmehr folgendes Bild: Beträgt der Geschäftsgewinn 1931 RM. 10000, so wird nicht nur dieser ganz von dem Verlustvortrag aufgezehrt, sondern es bleibt noch ein ungedeckter Verlustrest von RM. 5000 für 1932 übrig. Ergibt 1932 wiederum einen Geschäftsgewinn von RM. 10000, so ist nach Abzug des Verlustvortrages ein Einkommen von RM. 5000 zu versteuern. Der nicht verwirklichte Kursverlust von RM. 20000 im Jahre 1931 hat also nicht nur den verwirklichten Geschäftserfolg dieses Jahres von RM. 5000, sondern auch den wirklichen Geschäftserfolg des Jahres 1931 von RM. 10000 ganz, und den des Jahres 1932 zur Hälfte, von der Besteuerung ausgeschlossen, und zwar hinsichtlich der beiden Jahresergebnisse von je RM. 10000 zu Zeiten, in denen der den

Verlustvortrag verursachende rein buchmässige Kursverlust durch Kurssteigerung wieder beseitigt (1932 sogar überholt) ist.

Es erscheint ausserordentlich unbillig, dass wirkliche Gewinne mehrerer Jahre durch Anwendung des Verlustvortrags nur deshalb der Besteuerung entzogen werden, weil früher ein nicht verwirklichter rein buchmässiger Verlust eingetreten ist, der inzwischen durch nicht verwirklichten, deswegen steuerlich nicht zu beachtenden Wertgewinn wieder ausgeglichen, also gar nicht mehr vorhanden ist. Das besonders Unbefriedigende der Auswirkung des Verlustvortrags dürfte darin zu erblicken sein, dass die Wertsteigerung desselben Gegenstandes, dessen Wertminderung steuerlich zur Anerkennung eines Verlustvortrags geführt hat, nicht zur steuerlichen Beseitigung dieses Verlustvortrags, soweit er auf die Wertminderung des Gegenstandes zurückzuführen ist, herangezogen werden kann, wie es dem wirtschaftlichen Gedankengang zweifellos entspräche.

Was hier für die Wertpapiere ausgeführt ist, gilt in ähnlicher Weise insbesondere für Waren, die einen Börsen- oder Marktpreis haben, aber auch für Debitoren (Delkredere). Zu beachten ist aber, dass bei der Bemessung des gemeinen Wertes von Gegenständen, die nicht zum Verkauf bestimmt sind, der Teilwertgedanke eine grosse Bedeutung hat, weil bei ihnen im Gegensatz zu Wertpapieren der nicht massgebende, bei der Veräusserung jedes Gegenstandes im einzelnen erzielbare Preis erheblich von dem nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Eink.St.G. entscheidenden Wert, den der Gegenstand im Rahmen des Betriebes hat, abweichen kann. Z. B. Konjunkturverluste. Es wird jedoch der gemeine Wert auch der Gegenstände des Anlagekapitals, sowie der Rohstoffe und Halbfabrikate, massgeblich vom Wiederbeschaffungspreis des einzelnen Gegenstandes beeinflusst. Als zweiter Bewertungsumstand wirkt sich aber das Wesen der genannten Gegenstände als Betriebsmittel des lebenden Wirtschaftsunternehmens aus. Bei Wertpapieren tritt der Teilwertgedanke im allgemeinen zurück, es sei denn, dass es sich um eine massgebende Beteiligung handelt. Für Fertigwaren scheidet der Teilwertgedanke aus.

Die dargelegte unbefriedigende Auswirkung der Bestimmungen über den Verlustvortrag beruht im wesentlichen darauf, dass die dem Einkommensteuerrecht nachträglich eingefügte Zulassung des Verlustvortrags auf spätere Jahre dem Haupt-

grundsatz des Einkommensteuergesetzes, dass der Besteuerung das Einkommen höchstens eines Jahres zu Grunde zu legen ist, widerspricht. Auf dem Wege der Gesetzesänderung könnte eine gerechte Lösung dieser unbefriedigenden Folgen gefunden werden. Das Gesetz selbst bietet keine Handhabe, diese Misstände abzustellen. Aus den vorstehenden Erwägungen begegnet es jedoch erheblichen praktischen Bedenken, den Verlustvortrag, der auf zeitweiliger, später wieder beseitigter Werteinbusse an anderen Gegenständen als Wertpapieren beruht, einzuschränken, da der später höhere Wert mit Rücksicht auf den nur für Fertigwaren nicht geltenden Gedanken des Teilwerts für das fortzuführende Unternehmen vielfach nur mit grossen Schwierigkeiten ermittelt werden könnte. Auch ist zu beachten, dass Fertigwaren, die einmal entwertet sind, nur in verhältnismässig seltenen Fällen wieder im Werte steigen. Es dürfte daher auch hinsichtlich der Warenwerte kein starkes Bedürfnis für Einschränkung des Verlustvortrags vorhanden sein. Dagegen liegen die Verhältnisse einfacher hinsichtlich der nach § 15 Reichsbewertungsgesetz von 1931 zu bewertenden Wertpapiere, die nicht dem Umsatz des Gewerbebetriebs, sondern anderen Zwecken dienen. Zum Beispiel der Kreditverbesserung. Hier könnte nach dem Vorschlag von Heider a. a. O. den unerwünschten Folgen des Verlustvortrags abgeholfen werden, wenn der Nr. 4 des § 15 Abs. 1 Eink.St.G. folgender weiterer Satz hinzugefügt würde:

„Der Verlustvortrag ist ausgeschlossen, soweit der Verlust auf Wertminderung zum Betriebsvermögen gehörender Wertpapiere beruht und durch Wertsteigerungen dieser im Betriebsvermögen verbliebenen Wertpapiere am Schlusse des laufenden Steuerabschnitts wieder beseitigt ist, auch wenn die Wertsteigerungen nach § 20 Eink.St.G. im übrigen steuerlich nicht beachtlich sind."

Würde eine derartige Vorschrift eingeführt, dann würde im obigen Beispiel der steuerpflichtige Verlust von RM. 15000 im Jahr 1930, der ganz auf Wertminderung von Papieren beruht, bei der Veranlagung für 1931 und 1932 überhaupt nicht zu berücksichtigen sein, weil schon Ende 1931 der Kursverlust durch Kurssteigerung wieder ausgeglichen ist. Durch eine solche Gesetzesänderung würde der Anreiz genommen, vorzugsweise zu Zwecken der Steuerersparung in Zeiten rückgängiger Konjunktur Wertpapiere ohne wirtschaftliche Notwendigkeit in das

Betriebsvermögen hereinzunehmen, insbesondere aus dem Privatvermögen des Einzelkaufmanns. Das hätte gleichzeitig zur Folge, dass die Betriebsergebnisse nicht stets beeinflusst würden durch die vielfach auf vorübergehenden Börsenstimmungen beruhenden zuweilen sehr erheblichen Kursschwankungen von Wertpapieren, die in keinem oder nur losem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem eigentlichen Betrieb stehen. Würden die Wertpapiere in einem der beiden dem Verlustjahr folgenden Jahren verkauft, so könnte die Abzugsfähigkeit des im Verkaufsjahr verbliebenen Verlustvortrags zugelassen werden, da dem Verlust die wirtschaftliche Verwirklichung des Kursgewinnes durch den Verkauf im Geschäftsergebnis ausgleichend gegenübersteht. Der Kursgewinn würde in diesem Falle auch steuerlich zur Auswirkung kommen.

Die angeregte Gesetzesänderung sollte nach den Ausführungen von Heider auch für im Betriebsvermögen verbliebene Aktienpakete und ähnliche Beteiligungen gelten, die einen über den Kurswert oder Verkaufswert hinausgehenden Teilwert des Unternehmens im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 2 Eink.St.G. darstellen.

6. Kumulative Abschreibung und Verlustvortrag[64]).

Der bisher abgelaufene Zeitraum der praktischen Handhabung des steuerfreien Verlustvortrags lässt erkennen, dass sich in der Wirtschaftspraxis Bestrebungen geltend machen, die Bestimmung eines Verlustes von subjektiv gewillkürten Gesichtspunkten beherrscht sein zu lassen, um steuerlich für die Zukunft in Gewinnjahren günstiger zu stehen. Auf dem Gebiete der Abschreibung macht sich das Bestreben bemerkbar, in Verlustjahren bei fortlaufendem Betrieb keine oder zu geringe, selbst bei Berücksichtigung einer evtl. Mindernutzung, Abschreibungen vorzunehmen. Man kumuliert die an sich notwendigen periodenmässigen Abschreibungen von Verlustjahren, und zwar so langn, bis sich bei eintretenden hinreichenden Gewinnergebnissen eine Kompensation eines aufrechenbaren Verlustvortrags mit einem steuerlichen Gewinn ermöglicht. Mit dieser gewillkürten Hemmung des Abschreibungsvorgangs und Anhäufung sog. Abschreibungsreserven wird versucht, die ge-

[64]) Mit diesen Ausführungen lehne ich mich an diejenigen von Strauber „ Kumulative Abschreibung und Verlustvortrag in Ertragssteuerbilanzen“ in D. St. Z. 1932 S. 258 an.

setzliche Befristung des steuerfreien Verlustvortrags von zwei Jahren zu überbrücken, um einen Verlustvortrag mindestens so lange jung zu erhalten, bis sich eine vollständige oder teilweise Kompensation mit einem Gewinnjahr erreichen lässt. Die Begründuug der unterlassenen Abschreibung geht dann meist dahin, dass ein ungünstiger Geschäftsabschluss nicht noch ungünstiger gestaltet werden solle, ferner dass der bilanzmässige Wert der Anlagegegenstände im Hinblick auf die hohen Preise und den gemeinen Wert den Wert der Anlagegegenstände nicht übersteige.

Die lang andauernde Wirtschaftsdepression wirkt sich bei vielen steuerpflichtigen Unternehmungen dahin aus, dass die arbeitenden Betriebe mit normaler technischer Abnutzung der Maschinen und Anlagewerte neben den proportionalen und progressiven Kosten nur einen geringen Bruchteil der fixen Kosten herauswirtschaften können und so zu einer Kette von Verlustjahren gelangen. Die Betriebe werden aber aufrecht erhalten, einmal um im Markt zu bleiben, zum anderen deswegen, weil die Stillegung noch höhere Kosten verursachen würde.

Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt ist zu diesen Fragen folgendes zu sagen: Die heutige betriebswirtschaftliche Lehrmeinung, insbesondere die von Schmalenbach propagierte dynamische Bilanzlehre, wurzelt in dem obersten Grundsatz einer exakten Bestimmung des Ergebnisses eines periodenmässig abgegrenzten Wirtschaftsabschnitts. Die Betrachtung hat sich dabei nicht nur zu beschränken auf die genaue Fixierung des positiven Erfolges einer Wirtschaftsperiode, sondern ist ebenso darauf gerichtet, eine Wirtschaftsrechnung mit negativem Erfolg, also Verlust, sachlich und zahlenmässig richtig zu erfassen.

Die Unterlassung von Abschreibungen auf technisch genutzte Anlagewerte in Verlustjahren, um Verlustergebnisse nicht noch ungünstiger zu gestalten, kommt nur auf eine Verschiebung der periodenmässigen Bestimmung eines Unternehmungsergebnisses hinaus. Es werden notwendige Abschreibungen zu Gunsten der Betriebsrechnung fälschlich nicht in Ansatz gebracht.

Eine periodenmässig genaue Fixierung der Aufwandsgrössen (damit auch der Abschreibung) bedingt die Aufteilung des Wertes der Anlagegegenstände auf die Zeitdauer ihrer Nutzung, zunächst ihrer technischen Nutzbarkeit, die bestimmend ist für die

Abschreibungsquoten der einzelnen Wirtschaftsabschnitte. Der betriebswirtschaftliche Kongruenzgedanke, wonach die Summe der Periodengewinne (bezw. Periodenergebnis) gleich ist dem Totalgewinn (bezw. Totalergebnis) wird durch die Verschiebung von Verlustgrössen eines oder mehrerer Jahre in ein anderes Jahr nicht eingehalten. Die Unterlassung notwendiger Abschreibungen auf Anlagegegenstände ist oftmals ein Ausfluss bilanzpolitischer Momente. Eine ganze Reihe von Gründen können dafür angeführt werden, in der Hauptsache aber neben Prestigegründen auch die Besorgnis um die Erhaltung, Sicherung eines gegebenen Kredits, oder um weitere Kreditbedürfnisse, als auf gesunder Basis beruhend, zum Ausdruck zu bringen. Im Sinne der betriebswirtschaftlichen Forschung ist eine Kumulierung von notwendigen Abschreibungsbeträgen nicht angängig.

Im folgenden soll die Einstellung des Handelsrechts zur Frage der Abschreibung untersucht werden. Von grundsätzlicher Bedeutung sind hier die Bewertungsvorschriften, und zwar die §§ 40 H.G.B. für Einzelkaufleute, O.H.G. und einfache K.G., 261 H.G.B. für A.G. und 42 G.m.b.H.Ges. für die G.m.b.H. § 40 Abs. 2 H.G.B., dem sich in spezieller für die Körperschaften gefasster Form der § 261 anschliesst, besagt, dass bei Aufstellung des Inventars und der Bilanz sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Werte anzusetzen sind, der ihnen in dem Zeitpunkte beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet.

Wirtschaftspraxis und Rechtsprechung zum Handelsgesetzbuch haben den Grundsatz herausgebildet, dass mit dieser Bestimmung der objektive Wert der Vermögensgegenstände gemeint sei, dass demnach Anlagegegenstände, die einer Abnutzung unterliegen, entweder mit dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis, vermindert um die zutreffenden Abnutzungsquoten, oder mit dem niedrigeren gemeinen Wert anzusetzen seien. Strutz[65]) legt § 40 Abs. 2 H.G.B. ebenfalls dahin aus, wenn er sagt: „Wenn auch § 40 Abs. 2 H.G.B. nur von dem „Werte“ spricht, ohne den ihm vorschwebenden Wertbegriff zu bezeichnen, er jedenfalls als Wert in seinem Sinne den Anschaffungs- oder Herstellungspreis abzüglich Absetzung nur für Abnutzung oder Substanzverringerung keineswegs immer als der Wert anzuerkennen ist, der einem Gegenstand in dem Zeitpunkt beizu-

[65]) Strutz, Komm. zum Eink. St. G. Anm. 5 zu § 19 Eink. St. G.

legen ist, für den das Inventar und die Bilanz aufgestellt werden. Sowohl der gemeine Wert (Verkaufswert) wie der Ertrags- oder ein sogenannter Gebrauchswert eines Gegenstandes zu einem bestimmten Zeitpunkt, kann sehr verschieden von seinem nur um Absetzungen lediglich für Abnutzung oder Substanzverringerung gekürzten Anschaffungspreis, kann weit niedriger, kann auch weit höher sein."

Ist also die Voraussetzung gegeben, dass eine Wertsteigerung der im Betrieb genutzten Anlagegegenstände nicht vorliegt (was allgemein anzunehmen ist im Zeitpunkt absteigender Konjunktur), dann kommt eindeutig als Wertansatz nach § 40 Abs. 2 H.B.G. nur der Anschaffungs- oder Herstellungspreis abzüglich zutreffend bemessener Abschreibung für Abnutzung, oder ein noch darunter liegender gemeiner (Verkehrs-) Wert in Frage. Die Vornahme von Absetzungen für Abnutzung auf genutzte Anlagegegenstände kann dieser Auffassung zufolge handelsrechtlich als zwingend angesehen werden.

Sinngemäss äussert sich Staub[66]) in gleicher Weise, wenn er sagt: „Nur insofern darf vom Standpunkt des öffentlichen Rechts die Übersicht nicht beeinträchtigt werden, als das Vermögen durch die unrichtige Bewertung „nicht zu hoch" erscheinen darf, damit keine Täuschung der Gläubiger und keine Selbsttäuschung eintrete. Soweit daher die Übersicht in diesem Sinne nicht beeinträchtigt wird, ist eine Abweichung von der Bestimmung des § 40 H.G.B. belanglos."

Es ist sowohl als Selbsttäuschung, als auch als Täuschung der Gläubiger zu bezeichnen, wenn durch Unterlassung notwendiger Abschreibungen Anlagewerte zu hoch in der Bilanz erscheinen. § 261 Nr. 1 H.B.G. fasst die Bewertungsvorschrift des § 40 Abs. 2 straffer und bestimmt in eindeutiger Formulierung:

> „Anlagen und andere Vermögensgegenstände, die dauernd zum Geschäftsbetrieb der Gesellschaft bestimmt sind, dürfen ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden, wenn der Anteil an dem etwaigen Wertverlust, der sich bei seiner Verteilung auf die mutmassliche Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung für den einzelnen Bilanzabschnitt ergibt, in Abzug gebracht wird."

[66]) Staub, Komm. zum H.G.B Bem. zu § 40 Abs. 2 I. Bd. I. Hälfte S. 246.

Eine Abweichung gegenüber § 40 Abs. 2 H.G.B. besteht insofern, als hier die Höchstbewertungsgrenze gleich ist mit dem Anschaffungswert abzüglich der Abnutzung gleichkommender Abschreibungen. Eine unternormale Abnutzung infolge Mindernutzung der Anlagegegenstände wirkt sich durch verminderte Abnutzungsabsetzungen gegenüber dem Vorjahre aus.

Von dieser zwingenden Vorschrift gibt es im Handelsrecht keine Befreiung, gleichgültig ob eine Unternehmung mit Gewinn- oder Verlustergebnissen aus dem abgelaufenen Wirtschaftsjahr hervorgeht. Auch bilanzpolitische Momente dürfen dieser Bestimmung zufolge sich nicht im Sinne einer handelsgesetzlich unzulässigen Höherbewertung auswirken, es sei denn, dass sich eine Unternehmung in früheren guten Geschäftsjahren handelsrechtlich zulässige stille Reserven geschaffen hat, mit denen sie in ertragslosen Wirtschaftsjahren manipulieren kann. § 42 G.m.b.H.Ges. bestimmt analog dem § 261 H.G.B. die Nichtzulassung von Höherbewertungen von Anlagegegenständen bei den Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Für die Handelsbilanz sind nicht nur die Grundsätze des Handelsgesetzes massgebend, sondern daneben die Grundsätze und Regeln ordnungsmässiger Buchführung, die sich als allgemeine kaufmännische Übung herausgebildet haben und als solche anerkannt sind. Da für die Steuerbilanzen im Sinne des § 13 Eink.St.G. ebenfalls grundsätzlich die Handelsbilanzen als Ausgangspunkt zu nehmen sind, gelten Handelsrecht und Handelsbrauch in gleicher Weise grundsätzlich für das Steuerrecht und die Steuerrechtsprechung. Handelsrechtlich unzulässige Bilanzierungsmethoden sind steuerlich ebenfalls unzulässig.

Als Ausgangspunkt für die Behandlung der Frage der Kumulierung von Abschreibungen nach der steuerlichen Seite dienen die Besimmungen des § 16 Abs. 2 und 3 Eink.St.G. und des § 19 Abs. 1 und 2 Eink.St.G., die in gleicher Weise massgebend sind für Unternehmungen, die nach § 13 Eink.St.G. besteuert werden, wie auch für Körperschaften.

§ 16 Abs. 2 Eink.St.G. bestimmt, dass Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Anlagegegenstände für einen Steuerabschnitt höchstens mit dem Betrag angesetzt werden können, der sich bei der Verteilung auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung ergibt. Nach Abs. 3 Satz 2 sind die Abnutzungen nach der gemeingewöhnlichen Nutzungsdauer des

Gegenstandes zu bemessen. Der Grundgedanke des Abs. 3 ist der einer Verteilung des Anschaffungs- oder Herstellungspreises auf die einzelnen Steuerabschnitte der Nutzungsdauer derart, dass jedem Steuerabschnitt nur der ihm zukommende Anteil als Aufwand zur Last fällt. Zu einer zwingenden Vornahme regelmässiger Abschreibungen kommt man nach § 16 Abs. 3 Eink.St.G., wenn dort bestimmt wird, dass sich die Absetzung nach der Nutzungsdauer bemessen soll. Bei gemeingewöhnlicher Nutzungsdauer, also weder über- noch unternormaler Beanspruchung, kommt die Summe der periodenmässigen Absetzungen gleich dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis. Nach Ablauf der Gesamtnutzungsdauer von Anlagegegenständen, deren steuerliche Absetzung beendet sein muss, würde sich eines Tages eine früher unterlassene Abschreibung dahin auswirken, dass beispielsweise ein abgenutzter Maschinenpark nur noch Schrottwert darstellt und vollständig ersetzt werden muss, die kumulierten Abschreibungen aber dem betreffenden Steuerabschnitt zur Last fallen. Hieraus folgert Strauber a. a. O., dass § 16 Eink.St.G. im Hinblick auf den steuerfreien Verlustvortrag dahingehend auszulegen sei, dass Absetzungen für tatsächlich genützte Anlagewerte auch in Verlustjahren vorzunehmen sind, genau so wie in Gewinnjahren. Daneben besteht an sich die Notwendigkeit, eine steuerliche Berichtigung der Handelsbilanz vorzunehmen erst im Zeitpunkt einer Kompensation von Verlustgrössen und Gewinngrössen.

Die Praxis beruft sich neben § 16 Eink.St.G. mit Vorliebe auf § 19 Abs. 1 und 2 Eink.St.G., wonach neben der Ansetzung des Anschaffungs- oder Herstellungspreises unter Abzug der zulässigen Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung auch der gemeine Wert zu Grunde gelegt werden kann. Hierzu ist folgendes zu bemerken: Grundlage und Ausgangspunkt für die Steuerbilanz ist die Handelsbilanz. Es wurde bereits erwähnt, dass sowohl § 40 H.G.B. als auch § 261 H.G.B. eine Unterlassung notwendiger Abschreibungen nicht gestattet. Das Urteil des R.F.H. Bd. 10 S. 114 kann man als Ausfluss der Auslegung des § 40 bezeichnen, wonach dieser die Bedeutung einer Maximalvorschrift habe, d. h. nur verbietet, in den Ansätzen in der Inventur und Bilanz über den gemeinen Wert hinauszugehen, nicht aber hinter ihm zurückzubleiben. Fraglich ist, ob dem Sinn dieses Urteils zu entnehmen ist, dass

auch für den Einzelkaufmann das im § 19 Eink.St.G. gewährleistete Wahlrecht zwischen gemeinem Wert und Anschaffungspreis ausgeschlossen ist, und er gezwungen ist, je nachdem ob der gemeine Wert oder der (gegebenenfalls um die Abschreibung geminderte) Anschaffungspreis niedriger ist, jenen oder diesen anzusetzen, oder ob vielleicht sein Wahlrecht insofern beschränkt ist, als er den Anschaffungspreis nicht einstellen darf, wenn er über den gemeinen Wert hinausgeht, dass er dagegen das Wahlrecht behält, wenn der gemeine Wert höher als der Anschaffungspreis ist.

Die Ansicht der einzelnen Kommentatoren ist in diesem Punkt verschieden. Becker[67]) vertritt erstere, Evers[68]) letztere Ansicht. Aus den bisherigen Ausführungen kann gefolgert werden, dass eine handelsrechtlich als unzulässig erkannte Bilanzierungs- und Bewertungsmethode im Sinne der neueren Rechtsprechung notwendig zu einer Berichtigung der Handelsbilanz durch die Steuerbehörde führt. Der R.F.H. vertritt in dem angezogenen Urteil die Ansicht, dass das Wahlrecht insoweit ausgeschlossen ist, als die Ansetzung des einen nach § 19 Eink.St.G. zulässigen Wertes den Regeln ordnungsmässiger Buchführung widersprechen würde. Der Senat stützt sich in seiner Auffassung lediglich auf die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, die ihm Anhaltspunkt genug sind, um seine Ablehnung zu begründen. Ähnlich motiviert Strutz in seinem Kommentar zum Einkommensteuergesetz in Anmerkung 45 zu § 19 Eink.St.G. seine Auffassung zur Frage, ob der Steuerpflichtige an Stelle des gemeinen Wertes auch den Anschaffungspreis ohne Kürzung von Absetzungen für eine tatsächlich eingetretene Abnutzung einsetzen darf. Er hält es für unzulässig, nach den Grundsätzen ordnungsmässiger kaufmännischer Buchführung, wenn der ungekürzte oder zu gering abgeschriebene Anschaffungspreis höher ist als der gemeine Wert, wenn die Besteuerung nach § 13 Eink.St.G. zu erfolgen hat. Strauber zeigt a. a. O. an einem Beispiel die Auswirkungen kumulierter Abschreibungen, das seiner Beweiskraft wegen angeführt sei.

---

[67]) Becker „Das Eink. St. G. vom 10. 8. 25" Handkomm. der der Reichssteuergesetze II 1928.

[68]) Evers, Komm. zum Körp. St. G. von 1925 2. Aufl. Berlin 1926 und 1. Ergänzungsband 1930.

Angenommen wird ein Maschinenpark mit einem Bestand per 1. 1. 28 von RM. 900000. Die Absetzung für gleichbleibende Abnutzung betrage jährlich gleichbleibend RM. 80000. Die Wirtschaftsjahre 1928 bis 1932 seien Verlustjahre, 1933 bringe einen Gewinn von RM. 530000. Bei Kumulierung der notwendigen Abschreibungen ergibt sich folgendes Bild:

		Kumulierte Abschreibung
Bestand per 1. 1. 28	RM. 900 000	
Nicht vorgenommene Abschreibung 1928		80000
Bestand per 31. 12. 28	900 000	
Nicht vorgenommene Abschreibung 1929		80 000
Bestand per 31. 12. 29	900 000	
Nicht vorgenommene Abschreibung 1930		80 000
Bestand per 31. 12. 30	900 000	
Nicht vorgenommene Abschreibung 1931		80 000
Bestand per 31. 12. 31	900 000	
Nicht vorgenommene Abschreibung 1932		80 000
Bestand per 31. 12. 32	900 000	

Gewinn 1933 RM. 530 000. Kompensation durch kumulierte Abschreibungen 1928 bis 1932 RM. 400 000, Abschreibung 1933 RM. 80 000. Der in 1933 steuerbare Gewinn beträgt RM. 50 000.

Bei Nichtzulassung aufrechenbarer kumulierter Abschreibungen und Beschränkung des steuerfreien Verlustvortrags auf die einem Verlustjahr folgenden beiden Steuerabschnitte gilt nach dem geltenden Steuerrecht folgendes:

Bestand per 1. 1. 28	RM. 900 000	
./. Abschreibung 1928	80 000	ist 1929 nicht auf-
Bestand per 31. 12. 28	820 000	rechenbar wegen der Sonderbestimmung bei Einführung des Verlustvortrags.
./. Abschreibung 1929	80 000	fällt Ende 1931 aus.
Bestand per 31. 12. 29	740 000	
./. Abschreibung 1930	80 000	fällt Ende 1932 aus.
Bestand per 31. 12. 30	660 000	

Übertrag	RM. 660 000		
./. Abschreibung 1931	80 000	fällt Ende 1933 aus.	
Bestand per 31. 12. 31	580 000		
./. Abschreibung 1932	80 000	fällt Ende 1934 aus.	
Bestand per 31. 12. 32	500 000		
./. Abschreibung 1933	80 000	fällt Ende 1935 aus.	
Bestand per 31. 12. 33	420 000		
Gewinn 1933			RM. 530 000
./. Aufrechenbarer Verlustvortrag			
Abschreibung 1931 und 1932	RM. 160 000		
Abschreibung 1933		80 000	240 000
In 1933 steuerbarer Gewinn			RM. 290 000

Das Beispiel zeigt die steuerliche Auswirkung der Überbrückung der gesetzlich auf zwei Jahre beschränkten steuerfreien Vortragsfähigkeit eines Verlustes durch Kumulierung von notwendigen Abschreibungen in Verlustjahren und zukünftige Kompensation mit Gewinnjahren.

Schluss.

Aus der Tatsache, dass Bilanzergebnisse vom Fiskus dauernd herangezogen werden müssen, um eine Besteuerung von Vermögen und Gewinn vornehmen zu können, ergeben sich zwischen Steuergesetzgebung und Bilanzlehre feste Beziehungen. Hieraus entsteht die Notwendigkeit, sich mit den Begriffen Vermögen, Einkommen und Gewinn auseinanderzusetzen. Vermögen und Einkommen stehen als wirtschaftliche Grössen in engen Beziehungen. Die Steuerlehre hat zwei Einkommenstheorien entwickelt: die Quellentheorie und die Reinvermögenszugangstheorie. Erstere zählt bestimmte Quellen auf und versteht unter Einkommen nur die Früchte, die dem Steuerpflichtigen aus diesen ihm dauernd zur Verfügung stehenden Quellen innerhalb einer bestimmten Periode zufliessen. Letztere Theorie, die von Schäffle stammt und von Schanz entwickelt und begründet wurde, „lässt es völlig dahingestellt sein, woher die Einnahmen stammen, wann sie fliessen und wozu sie dienen, sie hält sich einfach an die Tatsache, dass das Vermögen des Wirtschaftssubjekts einen Zuwachs erfährt“[69]). Den Einkommensteuergesetzen der Länder

[69]) Vergleiche: Schanz. Der Einkommensteuerbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanzarchiv 13. Jahrgang Band I S. I ff.

vor dem Kriege lag die Quellentheorie zu Grunde. Das Reichseinkommensteuergesetz geht von der Reinvermögenszugangstheorie aus. Das Gerechtigkeitsprinzip stand jedoch infolge unseres Steuersystems der Durchführung der reinen Theorie entgegen. Der Einkommensbegriff der Quellentheorie musste durch Gesetz erweitert werden, damit die Spekulationsgewinne auch von der Steuer erfasst werden konnten. Der Einkommensbegriff der Reinvermögenszugangstheorie wurde in der Richtung eingeschränkt, dass Doppelbesteuerung des Vermögenszugangs durch Erbschaft, Schenkung usw. vermieden wurde. Durch diese Erweiterung einerseits und Einschränkung andererseits waren die verschiedenen Bemessungsgrundlagen der beiden Theorien im ersten Reichseinkommensteuergesetz praktisch einander stark angeglichen. Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 25 ging in der Angleichung noch weiter. Es hielt grundsätzlich an der Zugangstheorie fest, umgrenzte aber in § 6 Eink.St.G. die Einkommensarten. Bei der Reinvermögenszugangstheorie ist ausser den oben genannten Einschränkungen auch die Wertänderung am ruhenden Vermögen Einkommen oder Minuseinkommen. Für die Quellentheorie hat eine Wertänderung der Quellen nichts mit dem Einkommen zu tun.

Den Vermögensbegriff umreisst Strutz[70]) wie folgt:

„Im engeren Sinne verstanden, steht das Vermögen im Gegensatze zum Einkommen, indem zu ihm nur gerechnet wird derjenige in einem Zeitpunkte einer natürlichen Person zur Verfügung stehende Vorrat wirtschaftlicher Güter, der, weil nicht periodisch aus dauernden Quellen sich ergänzend, ohne Schmälerung des Bestandes nicht zum Verbrauche verwendbar ist.“ Strutz sagt ferner für die Quellentheorie: „Was als Frucht des Vermögens Einkommen ist, könnte nicht zugleich als Vermögen behandelt werden, sondern für die Vermögensteuer nur insoweit in Betracht kommen, als aus erspartem Einkommen neues Vermögen gebildet ist.“ Für die Reinvermögenszugangstheorie erklärt Strutz es dann für folgerichtig, das aus dem laufenden Einkommen beim Vermögensteuerpflichtigen noch Vorhandene bei einer Vermögensteuer als Vermögen zu behandeln. Der Reinvermögenszugangstheorie würde eine Bilanz entsprechen, die alle

[70]) Vergleiche Strutz Handbuch des Steuerrechts 3. Auflage Berlin 1927 Seite 162.

Vermögensteile zu Tageswerten einsetzt, aber die Wertänderung am ruhenden Vermögen nicht aussondert. In diesem Fall wäre Vermögen eine Wertsumme.

Eine richtige Einkommensermittlung im Sinne der Quellentheorie müsste als Quelle das mengenmässige Vermögen am Anfang einer Steuerperiode anerkennen. Die Verrechnung der Menge bis zum Ende der Periode und der Eigenverbrauch wäre allein wirkliches Einkommen. Eine allgemeine Verschiebung der Vermögenswerte muss, wie Schmidt[71]) ausdrücklich betont, für die Unternehmung neben dem wirklich im Umsatzprozess verdienten Einkommen auch noch Wertänderung des realen Anfangsvermögensbestandes erzeugen. Wird in den Vergleichsperioden der starre Anschaffungswert eingesetzt, dann hindert dies nicht, dass die Wertänderung auf die umgesetzten Einkommensteile als Einkommen erscheint, insbesondere bei der Abschreibung von Anschaffungswerten, die wesentlich von dem Tageswerte abweichen. Gleiches tritt ein, wenn Umsatzgüter, die zu einem früheren Zeitpunkt eingekauft wurden, im Zeitpunkt ihres Verkaufes einen anderen Tagesbeschaffungswert haben. In diesem Fall ist der Gewinn nur der Überschuss über diesen Tagesbeschaffungswert und nicht noch ein Teil dieses Tageswertes selbst, denn er war bereits Vermögen vor dem Umsatz.

Die Vermögenssteuerbilanz ist auf dem objektivierten gemeinen Wert aufgebaut. Die Einkommensteuerbilanz dagegen ruht vornehmlich auf dem Anschaffungswert. Wie Schmidt[72]) darauf hinweist, kann durch diesen Mangel der Einkommensteuerbilanz folgender Fall eintreten: Der Wert der Maschinen eines Steuerpflichtigen sei für die Vermögensteuerbilanz auf RM. 1000000 festgesetzt worden. Will er aber die angemessene Abschreibung auf den versteuerten Wert von seinen Umsatzerlösen abziehen, so verweist man ihn auf den alten, vielleicht nur RM. 500000 betragenden Anschaffungswert. Lässt man aber die Abschreibungen nur auf diesen geringeren Wert zu, so zwingt man den Unternehmer, Vermögen als Einkommen zu versteuern, nämlich den nicht erlaubten Teil der Tageswertabschreibung.

---

[71]) F. Schmidt, Die organische Tageswertbilanz, Leipzig 1929 S. 355.

[72]) F. Schmidt, Die organische Tageswertbilanz, Leipzig 1929 S. 355/56.

Eine gleiche Einkommensquelle kann verschiedene Einkommen ergeben, je nachdem in welchen Händen sie sich befindet. So können z. B. Aktien, die ein buchführender Kaufmann besitzt, solange sie nicht veräussert sind, zu ihrem Anschaffungswert in der Bilanz stehen, d. h. sie ändern durch ihre Wertänderung das Einkommen nicht. Nur die Dividende zählt als Einkommen. Verkauft der Kaufmann die Aktien zu einem höheren Wert als dem Anschaffungswert, dann muss er den Mehrerlös als Einkommen versteuern. Wären die Aktien im Besitz eines Privatmannes, dann wäre dies nicht der Fall. Ähnlich ist die Sachlage bei Grundstücken.

Diese und andere Ungerechtigkeiten in der Besteuerung werden verschwinden, wenn der Steuergesetzgeber und das Handelsgesetzbuch sich grundsätzlich zu der von Schmidt ausgearbeiteten organischen Tageswertbilanz bekennen. Erst bei grundsätzlicher Ausmerzung der Wertänderung am ruhenden Vermögen nach oben wie nach unten wird die Möglichkeit geschaffen, zu einer Einheitsbilanz zu kommen, die gleichzeitig der Vermögensermittlung und der Einkommensermittlung dient. Alle Veränderung am ruhenden Vermögen darf nur als Vermögenszuwachs oder Vermögensminderung direkt über Kapital oder ein Unterkonto verrechnet werden. Diese wahren Bilanzen erfüllen aber auch den für die gesamte Volkswirtschaft bedeutenden Zweck, falsche Kapitaldispositionen zu verhüten.

Literaturverzeichnis.

Aufermann, E.: Betriebswirtschaftliche Gedanken zu Urteilen des R.F.H. in Zeitgemässe Steuer und Bilanzfragen 1930 S. 263 f.

„ Zur Frage der Ausschaltung von Verlusten in Ertragsbilanzen in Zeitgem. Steuer und Bilanzfragen Jahrg. 1931 S. 104 ff.

„ Die Einkommensberechnungsformen nach den §§ 12, 13 Eink. St. G. in dto. S. 248 ff.

Augsburger, H.: Die Ausgaben- und Verlustausgleichung bei beschränkt Einkommensteuerpflichtigen in D. St. Bl. 1931 Sp. 213f.

Becker E.: Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen, in St. u. W. 1926 S. 1430.

„ Das Gebot der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht in Steuerarchiv 1929 S. 107 ff.

„ Handkommentare der Reichssteuergesetze; das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 25 Stuttgart 1928.

„ Von der Selbständigkeit des Steuerrechts. Klare Entwicklung seiner Grundgedanken als Lebensbedingung des Steuerrechts. Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise in St. u. W. Heft April/Mai 1932.

Bernhard, E.: Beachtenswerte Winke für die Frühjahrsveranlagung in D. St. Ztg. Heft Februar 1932.

Blau, B.: Die erleichterte Kapitalherabsetzung in Handels- und Steuerbilanz in Mitt. d. St. Rv. D. J. 1932 S. 198.

Brönner: Die doppelte Möglichkeit des Verlustabzuges bei Aktiengesellschaften und G. m. b. H. in Zeitgemässe Steuer- und Finanzfragen 1930 S. 11 ff.

Bühler, O.: Zur Frage des dreijährigen Durchschnitts bei der Einkommensteuer in Vierteljahresheft für Steuer- und Finanzrecht 1929 S. 271 ff.

Byck, R.: Körperschaft- und Kapitalverkehrssteuer bei Kapitalherabsetzung in erleichterter Form in D. St. Ztg. Heft Februar 1932.

Czekalla,: Der Verlustvortrag bei juristischen und natürlichen Personen in Betriebswirtschaftliche Rundschau und Archiv für Revisions- und Treuhandwesen 1929 S. 280 ff.

„ Erwiderung in dto. Jahrg. 1930 S. 70.
Denkschrift über die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt und die Abzugsfähigkeit des Verlustvortrags bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer Reichstagsdrucksache Nr. 940 IV Wahlperiode 1928.

Evers,: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. 8. 25 2. Aufl. Berlin 1927.

Frankenberg-Proschlitz: Beachtliches zum Verlustvortrag im Steuerabschnitt 1931 in D. St. Ztg. Heft März 1932.

Fritz, J.: Das Verhältnis der sog. einmaligen Vermögensanfälle zum kaufmännischen Gewinnbegriff in Z. f. B. 1931 S. 577 ff.

Fürnrohr,: Unterbilanz und Steuer in St. u. W. 1927 S. 651.

„ Unterbilanz und Steuer Berlin 1927.

Fuistring-Strutz: Die direkten Steuern I. Bd. I. Hälfte, 8. Auflage, Berlin 1915.

Glaser, F.: Verlustvortrag und Steuererlass Berlin 1929. Sonderdruck Rechtsfragen der Praxis Bd. 101/02.

„ Verlustvortrag und Steuerabzug im Berliner Tageblatt Nr. 454 1929.

„ Der R. F. H. zum Verlustvortrag in D. St. Bl. 1930 Sp. 983 f.

Gothe, H.: Die Verankerung der dynamischen Gewinnbilanz in § 13 (12) Eink. St. G. in Zeitgemässe Steuer- und Bilanzfragen 1931 S. 202 ff.

Grimm, W.: Zum Verlustvortrag bei natürlichen und juristischen Personen in Archiv für das Revisions- und Treuhandwesen 1930 S. 67.

Grossmann,: Grundlagen der Bilanzlehre 2. Aufl. 1922.

Hannemann: Die Unterbilanz und ihre Anrechnung bei Ermittlung des steuerbaren Einkommens der Körperschaften in Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1929 S. 505.

Heider R.: Verlustvortrag und Wertpapiere in D. St. Bl. 1931 Sp. 1043.

Helpenstein: Die Durchbrechung des Grundsatzes der Kongruenz im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz durch Nichtberücksichtigung des Verlustvortrags in Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung Jahrg. 1928 S. 177 ff,

„ Der Verlustvortrag im Steuerrecht Köln 1930 (Kölner Industriehefte Heft 13).

Karoli R.: Die Bedeutung ordnungsmässiger Buchführung im Rechts- u. Wirtschaftsleben und die für die Ordnungsmässigkeit wichtigsten Erfordernisse handels- und steuerrechtlicher Art in D. St. Ztg. Heft Juni/Juli 1932.

Kennerknecht,: Zweifelsfragen zum abzugsfähigen Verlustvortrag in Steuerarchiv 1930 Nr. 3 S. 67.

„ Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz Stuttgart 1926.

„ Zweifelsfragen zur Unterbilanz im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes in Mitt. Rv. d. D. J. Nr. 8 1928.

Lademann: Zur Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt in zeitgemässe Steuer- und Finanzfragen Jahrg. 1926 S. 59 ff.

Lemberg: Die Bestimmungen über den Verlustvortrag im Einkommensteuergesetz in Zeitgemässe Steuer- und Bilanzfragen Jahrgang 1930 S. 229.

Lion M.: Lion, Die Steuer als wirtschaftliche Erscheinung in Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht Heft 4, 1927.

„ Die dynamische Bilanz und die Grundlagen der Bilanzlehre in Z. f. B. 1928 Heft 7.

„ Wahre Bilanzen Berlin 1927.

„ Bilanzsteuerrecht Berlin 1922.

„ Das Gutachten des R. F. H. über die Unterbilanz in seiner Bedeutung für das Recht der Steuerbilanz in Zeitgemässe Steuer- und Finanzfragen Jahrg. 1927 S. 97.

„ Zulässige Abweichungen von der Handelsbilanz in dto. Jahrgang 1930 S. 269.

Maier: Der Verlustvortrag nach § 15 Abs. 1 Z. 4 Eink. St. G. in Steuerarchiv 1932 Heft 4 S. 99.

Mersmann: Einmalige Bilanzerleichterungen bei Aktiengesellschaften Verord. v. 15. 12. 31 D. St. Ztg. Heft Januar 1932.

Mertens: Der Verlustvortrag im Steuerrecht. Eine bedenkliche Auslegung in Frankfurter Zeitg. vom 23. 12. 29.

Meumann: Der R. F. H. zu dem Problem Verlustvortrag und Sanierungsgewinn in Mitt. Rv. d. D. J. S. 160 ff. 1932.

Mirre: Zum Verlustvortrag in St. u. W. 1930 Sp. 217, insbesondere bei Körperschaften.

„ Zum Verlustvortrag St. u. W. 1930 Sp. 139.

Der Verlustvortrag in Zeitgemässe Steuer- und Bilanzfragen 1930 S. 119.

„ Zum Verlustvortrag in dto. S. 235.

„ Handkommentar der Reichssteuergesetze: Das Körperschaftsteuergesetz vom 10. 8. 25 Stuttgart 1926.

Noortwyk: Verlustvortrag und Schachtelprivileg in Zeitgemässe Steuer- und Bilanzfragen 1931 S. 281.

Rohde: Die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt in Zeitgemässe Steuer- und Finanzfragen 1927 S. 248.

Rosendorff: Das Körperschaftsteuergesetz vom 10. 8. 25, Berlin 1925.

Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz 6. Aufl. Leipzig 1933.

Schmidt, F.: Die organische Tageswertbilanz 3 Aufl. Leipzig 1929.

Stamm: Der Verlustvortrag nach bisherigem und neuestem Steuerrecht in D. St. Ztg. 1929, S. 305 ff.

Strauber: Bilanzkorrektur, eine wirtschaftsdynamische Erscheinung, als Sonderproblem der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in Zeitgemässe Steuer- und Bilanzfragen 1930, S. 256 f.

„ Kumulative Abschreibung und Verlustvortrag in Ertragsteuerbilanzen D. St. Ztg. 1932, S. 258.

Staub: Kommentar zum H. G. B. 12 und 13 Aufl. 1926.

Strutz: Handbuch des Reichssteuerrechts 3. Aufl. Berlin 1927.

„ Kommentar zum Einkommensteuergesetz Berlin 1927 Ergänzungsband zum Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 25 Berlin 1930.

Szyminski: Das Entwertungskonto als Sanierungsmassnahme in Der Wirtschaftsprüfer 1932, S. 189.

Teubner, H.: Der Verlustvortag bei der Einkommensteuer in Der Buch- und Betriebsprüfer Jahrg. 1929 Nr. 8.

Walb, E.: Die Erfolgrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Berl. 1926.

Wachter, E.: Kapitalherabsetzung und Verlustvortrag D. St. Ztg. Heft Mai 1932.

Abkürzungen.

Pr. Eink. St. G. = Preussisches Einkommensteuergesetz.
Pr. O. V. G. = Preussisches Oberverwaltungsgericht.
R. F. H. = Reichsfinanzhof.
R. M. d. F. = Reichsminister der Finanzen.
Eink. St. G. = Einkommensteuergesetz.
Körp. St. G. = Körperschaftsteuergesetz
K. O. = Konkursordnung.
Kap. Verk. St. G. = Kapitalverkehrsteuergesetz.
Reichst. Bl. = Reichssteuerblatt.
St. u. W. = Steuer und Wirtschaft.
D. St. Ztg. = Deutsche Steuer-Zeitung.
D. St. Bl. = Deutsches Steuer-Blatt.
Z. f. B. = Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
R. Min. Bl. = Reichsministerialblatt.
Jur. W. = Juristische Wochenschau.
Mitt. d. St. Rv. D. I. = Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie.

Lebenslauf.

Am 18. August 1907 wurde ich als Sohn des Josef Müller in Villingen im Schwarzwald geboren. Nach Besuch der Volksschule trat ich im Herbst 1918 in das Realgymnasium mit Oberrealschule in Villingen ein. Nach sechsjährigem Besuch verlies ich diese Anstalt und trat als kaufmännischer Lehrling in die Messingwerk Schwarzwald A. G. Villingen ein. Nach dreijähriger Lehrzeit begann ich im Frühjahr 1927 das Studium der Wirtschaftswissenschaften an der Universität Frankfurt a. Main. Das Recht zum Studium an Hochschulen erwarb ich durch Ablegung der Sonderreifeprüfung vor dem Provinzialschulkollegium Kassel am 29. 4. 1930. Am 21. 2. 1931 bestand ich an der Universität Frankfurt a. M. die Prüfung als Diplom-Kaufmann mit dem Prädikat „gut". Nach Ablegung dieser Prüfung war ich 1 Jahr als Angestellter bei der Firma Revisions- und Treuhand K.-G. E. Schrade in Villingen tätig.

Fritz Müller.